

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Audit zásob a pohledávek
Audit of Inventory and Receivables

Student:	Bc. Petra Sasynová
Vedoucí diplomové práce:	Ing. Šárka Kryšková, Ph.D.

OSTRAVA 2013

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Petra Sasynová**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **6202T049 Účetnictví a daně**
Specializace: **00 Účetnictví a daně**
Téma: **Audit zásob a pohledávek**
Audit of Inventory and Receivables

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Charakteristika auditu
 3. Proces auditu a jeho jednotlivé fáze
 4. Audit zásob a pohledávek v obchodní společnosti
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy

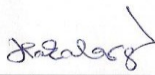
Seznam doporučené odborné literatury:

BAŘINOVÁ, Dagmar a Iveta VOZŇÁKOVÁ. *Pohledávky – právně – daňově – účetně*. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2007. 136 s. ISBN 978-80-247-1816-3.
HAKALOVÁ, Jana. *Účetní závěrka a auditing*. Brno: Tribun EU, 2010. 146 s. ISBN 978-80-7399-144-9.
MÜLLEROVÁ, Libuše. *Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka*. Praha: ASPI, 2007. 133 s. ISBN 978-80-7357-308-9.

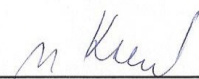
Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Šárka Kryšková, Ph.D.**

Datum zadání: 23.11.2012
Datum odevzdání: 26.04.2013


Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry




prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

„Prohlašuji, že jsem celou práci, mimo přílohu č. 1 - 2, vypracovala samostatně.“

V Ostravě dne 26. dubna 2013

Sasynová

Obsah

1. Úvod	5
2. Charakteristika auditu	6
2.1 Poslání, smysl a právní úprava auditu	6
2.2 Povinnost ověření účetní závěrky auditorem.....	7
2.3 Subjekty vystupující v procesu auditu.....	7
2.3.1 Komora auditorů České republiky	8
2.3.2 Rada pro veřejný dohled nad auditem	10
2.3.3 Výbor pro audit	12
2.3.4 Auditři a auditorské společnosti.....	15
2.4 Práva a povinnosti auditorů	18
2.5 Etický kodex	20
3. Proces auditu a jeho jednotlivé fáze	21
3.1 Činnost před uzavřením zakázky.....	23
3.1.1 Posouzení rizika zakázky a reakce na něj	23
3.1.2 Určení podmínek zakázky.....	24
3.2 Předběžné plánovací procedury	25
3.2.1 Porozumění činnosti a oblasti podnikání klienta	25
3.2.2 Porozumění kontrolnímu prostředí	26
3.2.3 Porozumění účetnímu systému	26
3.2.4 Provádění předběžných analytických procedur	27
3.2.5 Stanovení plánovací hladiny významnosti.....	27
3.3 Vytvoření plánu auditu	29
3.3.1 Posouzení rizika na úrovni účetních zůstatků a potenciálních nesprávností	29
3.3.2 Plánování auditorského přístupu.....	32
3.3.3 Plán testů vnitřních kontrol.....	32
3.3.4 Plán testů věcné správnosti	33
3.3.5 Shrnutí a projednání auditu	35
3.4 Provedení auditu	35
3.4.1 Provádění testů spolehlivosti	36
3.4.2 Provádění analytických testů věcné správnosti.....	36
3.4.3 Provádění testů detailních údajů	37

3.4.4	Vyhodnocení výsledků testů věcné správnosti	37
3.4.5	Posouzení účetní závěrky	38
3.5	Závěr a vydání zprávy	38
3.5.1	Posouzení následujících událostí	38
3.5.2	Získání prohlášení vedení společnosti	39
3.5.3	Příprava shrnutí závěrů auditu	40
3.5.3	Zprávy auditora	40
4.	Audit zásob a pohledávek v obchodní společnosti	43
4.1	Představení společnosti.....	43
4.2	Audit zásob	44
4.2.1	Definování zásob	44
4.2.2	Oceňování zásob a jejich účtování.....	46
4.2.3	Průběh auditu zásob v praxi ve společnosti Alfa, s.r.o.	47
4.3	Audit pohledávek.....	54
4.3.1	Charakteristika pohledávek.....	55
4.3.2	Ocenění pohledávek.....	57
4.3.3	Průběh auditu pohledávek v praxi ve společnosti Alfa s r.o.....	58
5.	Závěr	64
	Seznam použité literatury.....	66
	Seznam zkratk.....	67
	Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1. Úvod

Problematiku finančního auditu (dále jen auditu) jsem si jako téma své diplomové práce zvolila z důvodu stále rostoucího významu ověřování účetní závěrky auditorem a také proto, že je tato účetní disciplína velmi zajímavá a rozmanitá a v budoucnu bych se jí ráda nadále věnovala. Ve srovnání s jinými státy sice auditorská profese nemá v České republice dlouholetou tradici, ale od roku 1989 prošla velkým vývojem a její význam v souvislosti s postupující globalizací kapitálových trhů neustále roste. Činnost auditorů je nesmírně důležitá pro uživatele účetních výkazů, kteří chtějí mít jistotu, že se na tyto výkazy mohou při svém rozhodování spolehnout.

Cílem mé diplomové práce je obecně charakterizovat problematiku auditu a podrobně analyzovat metody a postup auditu a tyto získané poznatky následně aplikovat v praktické části práce při provádění auditu zásob a pohledávek v konkrétní obchodní společnosti.

Tato diplomová práce se skládá ze tří celků. První z nich je věnován obecné charakteristice auditu a vymezení jeho základních pojmů týkajících se povinnosti ověření účetní závěrky auditorem, auditorských služeb, auditorských společností, auditorů a jejich práv a povinností, platné legislativy upravující tuto problematiku a dalších subjektů hrajících v procesu auditu důležitou roli.

Další část je zaměřena na teoretické popsání jednotlivých fází auditu a postupu auditora při poskytování auditorských služeb. Jsou zde podrobně popsány činnosti, které musí auditor provést před přijetím zakázky, předběžné plánovací procedury, vytvoření plánu auditu, provedení auditu a závěr a vydání zpráv.

Poslední část práce je praktická a je zaměřena na provádění auditu zásob a pohledávek v konkrétní obchodní společnosti, jejíž vedení si však nepřálo zveřejnění skutečného názvu společnosti, a proto jsem použila fiktivní obchodní firmu.

Tato diplomová práce vychází z platných legislativních předpisů, zejména pak ze zákona o auditorech, zákona o účetnictví, etického kodexu auditorů a odborné české i zahraniční literatury zabývající se problematikou auditu. Při jejím vypracování jsem použila metodu popisu, analýzy, syntézy a komparace.

2. Charakteristika auditu

Auditem se rozumí ověřování řádných nebo mimořádných účetních nebo konsolidovaných účetních závěrek. Podstata auditorské činnosti spočívá v získávání informací a jejich následném zpracování a vyhodnocování, pozorování a zkoumání operací, ke kterým v auditované účetní jednotce dochází a v neposlední řadě ve vydání výroku auditora.

Úkolem auditora však není pouze ověřování účetních výkazů. Auditor poskytuje auditovaným účetním jednotkám také cenné rady a navrhuje možná řešení zjištěných nedostatků.

2.1 Poslání, smysl a právní úprava auditu

„Posláním a smyslem auditu účetní závěrky je vyjádřit názor nezávislé, kvalifikované osoby na věrohodnost účetní závěrky zveřejněné vedením účetní jednotky. Auditor ověřuje, zda údaje v účetní závěrce podávají věrný a poctivý obraz finanční pozice a výsledků hospodaření a peněžních toků v souladu s pravidly předepsanými českými nebo jinými účetními předpisy, často s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS). Názor auditora má dostatečnou vypovídací schopnost pouze a jenom ve spojení s určitou úplnou účetní závěrkou, ke které se auditor vyjadřuje. Názor auditora vytržený ze souvislosti s konkrétní účetní závěrkou je zmatečný.“¹

Stěžejním právním předpisem upravujícím problematiku auditu je zákon č. 93/2009., o auditorech a o změně některých zákonů (dále jen zákon o auditorech), který vstoupil v platnost dne 14. dubna 2009. Dalšími zákony, normami a vyhláškami zabývajícími se touto disciplínou jsou např. zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen zákon o účetnictví) ve znění pozdějších předpisů, České účetní standardy, zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník ve znění pozdějších předpisů, Auditorské směrnice Komory auditorů České republiky, Mezinárodní auditorské standardy (ISA) a další.

Aktuální vydání Mezinárodních auditorských standardů zveřejnila mezinárodní federace účetních IFAC na konci července 2012. Kompletní znění těchto celkem 36 předpisů je dostupné na webových stránkách Komory auditorů, kde je také odkaz na jejich originální znění.

¹ <<http://www.kacr.cz/poslani-a-smysl-audit>>

2.2 Povinnost ověření účetní závěrky auditorem

Povinnost ověření účetní závěrky auditorem vyplývá jednak ze zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku ve znění pozdějších předpisů a dále ze zákona o účetnictví ve znění pozdějších předpisů. Z druhého ze zmiňovaných zákonů vyplývá, že účetní závěrku jsou povinny nechat ověřit auditorem akciové společnosti v případě, že ke konci rozvahového dne účetního období, za které se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího dosáhly nebo překročily jedno ze tří následujících kritérií:

- I. aktiva celkem více než 40 milionů Kč, aktivy celkem se rozumí brutto aktiva, tedy úhrn zjištěný z rozvahy v ocenění neupraveném o opravné položky a odpisy,
- II. roční úhrn čistého obratu více než 80 milionů Kč, ročním úhrnem čistého obratu se rozumí výše výnosů snížená o prodejní slevy a dělená počtem započatých měsíců, po které trvalo účetní období, a vynásobená dvanácti,
- III. průměrný přepočtený stav zaměstnanců v průběhu účetního období více než 50, zjištěný způsobem stanoveným na základě zákona č. 89/1995 Sb., o státní statistické službě, ve znění pozdějších předpisů.

Ostatní obchodní společnosti a družstva podléhají auditu v případě, že ke konci rozvahového dne účetního období, za které se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího dosáhly nebo překročily dvou ze tří uvedených podmínek. Dále mohou mít povinnost ověření účetní závěrky ty účetní jednotky, u nichž to stanoví zvláštní právní předpis. Kromě účetních jednotek, které auditu podléhají ze zákona, si mohou samozřejmě nechat ověřit účetní závěrku auditorem i společnosti, které auditu nepodléhají a činí tak dobrovolně.

V případě, že by účetní jednotka podléhající auditu nesplnila tuto svou povinnost, může jí být udělena pokuta až do výše odpovídající třem procentům hodnoty jejích aktiv.

2.3 Subjekty vystupující v procesu auditu

V procesu auditu vystupuje celá řada různých, na sobě nezávislých subjektů. Nejznámějším a také velmi důležitým, je vedle samotných auditorů a auditorských společností bezpochyby Komora auditorů České republiky, která má ustanovených hned

několik výkonných orgánů. Auditoři i auditorské společnosti podléhají doзору dalšího ze subjektů auditu, kterým je orgán relativně nedávno vzniklý, a sice Radě pro veřejný dohled nad auditem. Dalším subjektem vystupujícím v procesu auditu je Výbor pro audit, který musejí zřídit všechny společnosti označované podle zvláštních právních předpisů jako tzv. Subjekty veřejného zájmu. Kromě již zmíněných auditorů a auditorských společností hrají důležitou roli při provádění auditu také asistenti auditora.

2.3.1 Komora auditorů České republiky

Komora auditorů České republiky (dále jen Komora auditorů) byla založena v roce 1993. Byla zřízena na základě zákona č. 524/1992 Sb. o auditorech a o Komoře auditorů České republiky. Od roku 2009 upravuje její působnost zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech.

Komora auditorů má pro svou činnost ustanovených několik orgánů. Patří k nim sněm, výkonný výbor, dozorčí komise a kárná komise.

Nejvyšším orgánem Komory auditorů je **Sněm**. Mohou se jej účastnit všichni statutární auditoři, kteří jsou zapsáni v seznamu Komory auditorů. Sněm je svoláván alespoň jednou za dva roky. Jsou zde voleni členové Výkonného výboru, Dozorčí komise a Kárné komise. Tyto orgány řídí a kontrolují činnost Komory auditorů v období mezi sněmy. Dále sněm volí také auditora účetní závěrky sestavené Komorou auditorů. Ten podává sněmu zprávu o výsledku své činnosti.

Nejvyšším výkonným orgánem Komory auditorů je **Výkonný výbor**. Pravomoci výboru jsou dány zákonem č. 93/2009 Sb., o auditorech, usnesením sněmu, statutem a dalšími vnitřními předpisy Komory auditorů. Tento orgán čítá 14 členů a jeho hlavní funkcí je řízení Komory mezi jednotlivými sněmy. Ze svých členů volí výbor prezidenta, prvního viceprezidenta a viceprezidenta a jmenuje ředitele úřadu. Prezident je zároveň také statutárním zástupcem Komory auditorů. Výkonný výbor má také pomocné orgány, kterými jsou odborné výbory a pracovní skupiny.

Orgánem Komory auditorů, který zastává funkci kontrolní je **Dozorčí komise**. Při výkonu své činnosti se řídí dozorčím řádem Komory auditorů. Kontroluje činnost auditorů a asistentů auditora, plnění usnesení sněmu, dodržování zákona o auditorech a dalších právních předpisů a také vnitřních předpisů Komory auditorů.

Posledním a rovněž velmi důležitým orgánem Komory je **Kárná komise**. Má sedm členů a rozhoduje o tom, zda auditor porušil povinnosti vyplývající ze zákona, auditorských směrnic a vnitřních předpisů Komory auditorů. Jak vyplývá z jejího názvu, provádí kárná řízení v souladu s kárným řádem Komory auditorů a v souladu se zákonem o auditorech je oprávněna ukládat kárná opatření.

Administrativní, organizační a odborné zázemí zajišťuje **Úřad Komory auditorů**. Sídlí v Praze a je řízen ředitelem. Člení se na sekretariát, oddělení provozní a vnějších vztahů, oddělení vzdělávání, auditorských zkoušek a evidence, oddělení metodiky auditu a účetnictví a oddělení kontroly kvality auditorské činnosti.

Funkce Komory auditorů:

- vede seznam auditorů a seznam auditorských společností,
- zveřejňuje seznamy auditorů a auditorských společností zapsaných v seznamech Komory auditorů,
- eviduje asistenty auditora,
- organizuje auditorské zkoušky a rozdílové auditorské zkoušky,
- vydává rozhodnutí o vykonání auditorské zkoušky nebo rozdílové auditorské zkoušky,
- vydává auditorské oprávnění,
- kontroluje provádění auditorské činnosti,
- vydává národní auditorské směrnice v souladu s obecně závaznými právními předpisy a mezinárodními auditorskými standardy,
- vydává vnitřní předpisy Komory auditorů, zejména Statut, Jednací řád sněmu, Volební řád sněmu, Zkušební řád, Příspěvkový řád, Dozorčí řád, Kárný řád, Etický kodex, Vnitřní předpis pro kontinuální profesní vzdělávání auditorů, Směrnici pro odbornou praxi asistentů,
- rozhoduje o dočasném nebo trvalém zákazu auditorské činnosti,
- rozhoduje o kárných opatřeních,
- posuzuje žádosti o osvobození od části auditorské zkoušky a žádosti o uznání kvalifikace,
- organizuje vzdělávací akce v rámci přípravy ke zkoušce auditorů,
- zajišťuje nabídku kontinuálního profesního vzdělávání pro auditory, asistenty auditora a pro odbornou veřejnost,

- vydává časopis Auditor a odborné příručky pro auditory,
- zajišťuje prodej odborných zahraničních publikací,
- spolupracuje s tuzemskými i zahraničními profesními organizacemi a institucemi státní správy,
- je členem Národní účetní rady,
- je členem mezinárodních profesních organizací IFAC a FEE.

2.3.2 Rada pro veřejný dohled nad auditem

Veřejný dohled nad výkonem auditorské činnosti provádí Rada pro veřejný dohled nad auditem (dále jen Rada). Vznikla na základě zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech. Je nezávislá na auditorské profesi a dohlíží jednak na statutární auditory a auditorské společnosti a také je pověřena dohledem nad činností Komory auditorů. Tento orgán byl založen z důvodu sjednocení evropské právní úpravy. Většina členských států Evropské unie má totiž dvoustupňový systém regulace činnosti auditorů, kdy nad samosprávnou organizací auditorů vykonává další osoba funkci veřejného dohledu. Dalším důvodem pro ustanovení tohoto orgánu bylo zajištění efektivní spolupráce mezi orgány dohledu nad auditorskou profesí v rámci Evropské unie i mimo ni.

„Fungování Rady by mělo vést ke zvýšení důvěryhodnosti auditorské profese a účetních jednotek, jejichž účetní závěrka je ověřena auditorem, směrem k domácím a zahraničním investorům i pro širokou veřejnost a státní instituce. Cílem je zvýšení transparentnosti, komfortu a především důvěry klientů v kvalitu auditorských služeb. Stejně tak vznik orgánu veřejného dohledu má zvýšit jistotu a komfort osob vykonávajících auditorskou profesi. Dalším cílem je zajištění efektivní spolupráce mezi orgány dohledu nad auditorskou činností v ostatních zemích Evropské unie i mimo ni.“²

Rada vykonává veřejný dohled nad:

- kontrolou dodržování ustanovení zákona, mezinárodních auditorských standardů, auditorských standardů vydávaných Komorou auditorů a etického kodexu a vnitřních předpisů Komory auditorů a jejich orgánů,
- organizací, řízením a provozováním systému kontroly kvality auditorské činnosti prováděného Komorou auditorů,

² <<http://www.rvda.cz>>

- organizací, řízením a provozováním systému průběžného vzdělávání statutárních auditorů prováděného Komorou auditorů,
- uplatňováním disciplinárních a sankčních opatření podle zákona Komorou auditorů při řízeních proti auditorům, případně auditorům ze třetích zemí.

Rada má právo:

- podat Komoře auditorů návrh na zrušení nebo změnu jejího vnitřního předpisu nebo jeho části, pokud jsou v rozporu se zákonem nebo jiným právním předpisem,
- podat Komoře auditorů návrh na provedení kontroly kvality a auditora a auditorské společnosti,
- dohlížet na provedení kontroly kvality dle § 24 zákona Komorou auditorů prostřednictvím svého člena nebo jiné pověřené osoby a navrhopat opatření k nápravě; vyžádat si od Komory auditorů zprávy o kontrole kvality,
- účastnit se sněmu Komory auditorů nebo zasedání jejích orgánů; členové Rady nemají hlasovací právo,
- na poskytnutí kopií dokumentů nebo informací od Komory auditorů, které jsou nutné pro posouzení konkrétního případu souvisejícího s veřejným dohledem nebo v případě, kdy Rada plní funkci odvolacího orgánu,
- postoupit rozhodnutí Komory auditorů v opodstatněných případech k novému přezkoumání Komorou,
- požadovat součinnost Komory auditorů pro zajištění svých zákonných povinností a odpovědností.

Rada dále:

- spolupracuje s Ministerstvem financí na přípravě právních předpisů souvisejících s povinným auditem účetních závěrek a konsolidovaných účetních závěrek,
- spolupracuje s orgány veřejného dohledu nad auditory ostatních členských států a třetích zemí za podmínek stanovených tímto zákonem,
- spolupracuje s Českou národní bankou ve věci dohledu nad auditory provádějícími auditorskou činnost osobám podléhajícím dohledu České národní banky,
- plní funkci odvolacího orgánu v případech stanovených zákonem nebo zvláštním právním předpisem,

- sleduje vyřizování stížností podaných třetími osobami na statutární auditory, auditorské společnosti nebo vyřizuje stížnosti podané na Komoru auditorů a stížnosti, které sama podala,
- projednává s Komorou auditorů návrhy změn jejích vnitřních předpisů nebo návrhy vnitřních předpisů před procesem jejich schvalování sněmem nebo výkonným výborem,
- před vydáním zprávy o veřejném dohledu nad auditem v České republice konzultuje s Komorou auditorů výsledky veřejného dohledu,
- dohlíží na provádění kontroly kvality podle §24 zákona prostřednictvím Radou pověřeného člena nebo jiné pověřené osoby a navrhuje opatření k nápravě,
- dohlíží na průběh kárného řízení prováděného kárnou komisí Komory auditorů nebo se ho účastní,
- jmenuje a odvolává členy zkušební komise pro hodnocení auditorských zkoušek,
- provádí další činnosti, které jí stanoví zákon a jsou nezbytné k řádnému provádění veřejného dohledu.

2.3.3 Výbor pro audit

Zákon o auditorech a o změně některých zákonů, který do českého právního řádu implementoval směrnice Evropského parlamentu a Rady mimo jiné přináší také výraznou změnu do struktury správy společností. Zavádí totiž povinný výbor pro audit, který musejí zřídit všechny společnosti označované jako tzv. „**Subjekty veřejného zájmu**“.

Mezi subjekty veřejného zájmu patří:

- právnické osoby, založené podle českého právního řádu, jejichž převoditelné cenné papíry jsou obchodovány na regulovaném trhu v kterémkoli členském státě Evropské unie nebo smluvním státě dohody o Evropském hospodářském prostoru,
- obchodníci s cennými papíry,
- zdravotní pojišťovny,
- pojišťovny a zajišťovny,
- banky,
- penzijní fondy,
- spořitelní a úvěrní družstva,
- investiční fondy a investiční společnosti,

- instituce elektronických peněz,
- obchodní společnost případně družstvo nebo konsolidující účetní jednotka, jejíž průměrný přepočtený stav zaměstnanců za bezprostředně předcházející účetní období převýšil 4 000 zaměstnanců,
- provozovatel vypořádacího systému s investičními nástroji,
- a centrální depozitář cenných papírů.

Je samozřejmé, že u subjektů veřejného zájmu, je potřeba řádného dohledu a kontroly. A právě proto mají povinnost zřízení Výboru pro audit. Tento orgán má tři členy (není-li na základě stanov nebo jiného obdobného zakladatelského dokumentu stanoven počet vyšší). Přitom nejméně jeden z nich musí být nezávislý na auditované osobě a musí mít nejméně tříleté praktické zkušenosti v oblasti účetnictví nebo povinného auditu. Členové jsou jmenováni nejvyšším orgánem subjektu veřejného zájmu případně jeho dozorčí orgán. V případě, že subjekt veřejného zájmu nezřídí svůj výbor pro audit, náleží vykonávání jeho činnosti dozorčímu orgánu subjektu veřejného zájmu.

Výbor pro audit **nemusí** mít zřízeny banky, pojišťovny, zajišťovny, spořitelní družstva, penzijní fondy, úvěrní družstva, obchodníci s cennými papíry, investiční společnosti a investiční fondy, instituce elektronických peněz a provozovatelé vypořádacího systému v případě, že se nejedná o osoby, jejichž cenné papíry jsou obchodovány na regulovaných trzích a funkci výboru pro audit plní dozorčí orgán subjektu. Další podmínkou je, že společnosti splňují alespoň dvě ze tří následujících kritérií:

- celková bilanční suma subjektu nepřesahuje 43 milionů EUR,
- roční čistý obrát je nižší nebo roven 50 milionům EUR nebo
- průměrný přepočtený stav zaměstnanců v posledním finančním roce nepřesáhl 250.

Pokud tedy některý ze subjektů veřejného zájmu nemá povinnost zřídit výbor pro audit, musí zveřejnit, který orgán funkci výboru zastává a které osoby jsou jeho členy. Tyto informace musí subjekt zveřejnit způsobem umožňujícím dálkový přístup. Výbor pro audit má na starosti zejména tyto činnosti:

- sledování postupu sestavování účetní závěrky případně konsolidované účetní závěrky,
- hodnocení účinnosti vnitřní kontroly subjektu, vnitřního auditu a případně systému řízení rizik,

- sledování procesu povinného auditu účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky,
- posuzování nezávislosti statutárního auditora a auditorské společnosti a zejména poskytování doplňkových služeb auditované osobě,
- a doporučení auditora subjektu veřejného zájmu.

Auditor je povinen podávat výboru pro audit průběžně zprávy o významných skutečnostech vyplývajících z povinného auditu, zvláště o zásadních nedostacích ve vnitřní kontrole ve vztahu k postupu sestavování účetní závěrky nebo konsolidované účetní závěrky. Dále je jeho povinností jednou ročně vydat Výboru pro audit písemné prohlášení o své nezávislosti na subjektu veřejného zájmu. Případné ohrožení auditorovy nezávislosti, je tento povinen projednat s Výborem, včetně opatření použitých k jejich zmírnění. Jednou ročně také musí Výboru pro audit písemně sdělit doplňkové služby poskytnuté tomuto subjektu.

Do tří měsíců po skončení svého účetního období má auditor subjektu veřejného zájmu povinnost zveřejnit způsobem umožňujícím dálkový přístup „**výroční zprávu o průhlednosti**“. Tato zpráva obsahuje následující údaje:

- informaci o právní formě a vlastnících auditorské společnosti,
- popis sítě, pokud do ní auditorská společnost patří, a právní a strukturální postavení této auditorské společnosti v síti,
- popis struktury řízení auditorské společnosti,
- popis vnitřního systému řízení kvality auditora, případně prohlášení statutárního orgánu auditorské společnosti o účinnosti jeho fungování,
- údaj o tom, kdy byla u auditora provedena poslední kontrola kvality (podle zákona provádí Komora auditorů tuto kontrolu jednou za šest let, pokud není stanoveno jinak),
- seznam subjektů veřejného zájmu, u kterých auditor zahájil, provádí nebo ukončil provádění povinného auditu v účetním období zahrnutém ve zprávě o průhlednosti,
- vyjádření o nezávislosti činnosti auditorské společnosti, které rovněž potvrdí, že byl proveden vnitřní přezkum dodržování nezávislosti,
- vyjádření o přístupu, který auditorská společnost sleduje v oblasti průběžného vzdělávání statutárních auditorů podle § 9,
- finanční informace vypovídající o postavení auditorské společnosti na trhu, jako je celkový obrat rozdělený na odměny za povinný audit účetních závěrek

a konsolidovaných účetních závěrek a odměny účtované za jiné ověřovací služby, služby daňového poradenství a další neauditorské služby,

- informace týkající se způsobu výpočtu odměny osob, které vykonávají funkci klíčového auditorského partnera.

Zpráva o průhlednosti musí být auditorem vlastnoručně podepsána.

2.3.4 Auditoři a auditorské společnosti

Auditorem je fyzická osoba, které Komora auditorů vydá rozhodnutí o oprávnění provádět auditorskou činnost a která je zapsána v **seznamu auditorů** vedeném Komorou auditorů podle zákona o auditorech.

Komora auditorů vydá oprávnění a zapíše do seznamu fyzickou osobu, která splní následující zákonem stanovené podmínky:

- ukončené vysokoškolské vzdělání v rámci akreditovaného bakalářského nebo magisterského studijního programu,
- způsobilost k právním úkonům,
- bezúhonnost,
- alespoň tříletá odborná praxe podle § 29 v pracovním poměru jako asistent auditora nebo odborná praxe v obdobné pracovní pozici v jiném členském státě, v rozsahu nejméně 35 hodin týdně nebo po dobu ekvivalentní době 3 let, pokud byla praxe v rámci týdne kratší (dle Směrnice pro odbornou praxi asistenta auditora,
- složení auditorské zkoušky,
- uhrazení poplatků podle § 8 odst. 7,
- dobrá pověst,
- složení slibu auditora do rukou prezidenta nebo viceprezidenta Komory auditorů.

Aby mohlo být fyzické osobě vydáno auditorské oprávnění, nesmí vykonávat činnost, na niž se vztahuje omezení uvedené v § 23 zákona o auditorech, dále nesmí mít nedoplatky na pojistném a penále na sociálním zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, stejně tak na veřejném zdravotním pojištění. Také nesmí mít nedoplatky na daních nebo odvodech, poplatcích, úhradách, úplatách, pokutách a penále, včetně nákladů řízení, které vybírají a vymáhají územní finanční orgány podle zvláštního právního předpisu.

Auditorské oprávnění nemůže být vydáno fyzické osobě, která byla v posledních deseti letech vyškrtuta ze seznamu auditorů, nebo jí bylo odebráno osvědčení v souvislosti s uložením kárného opatření nebo jí byl v této lhůtě trvale zakázán výkon auditorské činnosti, s výjimkou postupu podle § 7 odst. 1 písm. e).

Jak bylo zmíněno výše, jednou z podmínek pro získání auditorského oprávnění je praxe na pozici **asistenta auditora**. Cílem jeho práce je zejména získání dostatečných teoretických i praktických znalostí, které jsou důležité nejen pro vykonání auditorské zkoušky, ale posléze i pro výkon samotné činnosti auditora. Stejně jako auditor musí být zapsán v seznamu auditorů, musí být i asistent auditora zapsán v seznamu asistentů auditorů vedeném Komorou auditorů. Pro zapsání do tohoto seznamu musí asistent auditora podat písemnou žádost a doložit, že:

- je plně způsobilý k právním úkonům,
- je bezúhonný,
- získal vzdělání, které je potřebné k přijetí na vysokou školu, nebo rovnocenné vzdělání,
- je v pracovním poměru u auditora OSVČ nebo u auditorské společnosti v pracovní pozici asistenta auditora nebo v obdobné pracovní pozici v jiném členském státě a pod vedením a dohledem auditora vykonává práce související s poskytováním auditorských služeb.

Po získání potřebných znalostí, může asistent auditora přikročit k osvědčení své kvalifikace a tím je složení **auditorské zkoušky**. Je vykonávána písemnou formou, v českém jazyce a skládá se z maximálně 14 dílčích zkoušek, mezi které patří Mikroekonomie-makroekonomie, Finanční účetnictví I., Konsolidace a podnikové kombinace, Zdanění, Právo v podnikání, Podnikové finance, Informační technologie, Statistika, Auditing I., Manažerské účetnictví, Auditing II. a Finanční účetnictví II.

Auditorská zkouška musí být složena nejpozději do tří let od absolvování první písemné zkoušky. Každou z dílčích částí lze opakovat pouze dvakrát a za každý jeden pokus o složení zkoušky se vybírá poplatek ve výši 3.000 Kč.

Auditorskou společností je obchodní společnost zapsaná v seznamu auditorských společností vedeném Komorou auditorů podle zákona o auditorech.

Komora auditorů zapíše na žádost do seznamu auditorských společností obchodní společnost, která splňuje následující podmínky:

- fyzické osoby, které budou provádět povinné audity jejím jménem, jsou statutárními auditory,
- prostou většinou hlasovacích práv v ní disponuje auditorská společnost nebo statutární auditori, kterým bylo vydáno auditorské oprávnění nebo jsou oprávněni k provádění povinného auditu v jiném členském státě,
- prostou většinu členů jejího statutárního orgánu tvoří statutární auditori nebo auditorské společnosti, kterým bylo vydáno auditorské oprávnění nebo jsou oprávněni k provádění auditorské činnosti v jiném členském státě; má-li statutární orgán dotčené právnické osoby dva členy, musí stanovené podmínky splňovat alespoň jeden z nich,
- členové jejího statutárního orgánu jsou bezúhonní, pro posuzování bezúhonnosti platí § 4 odst. 2 obdobně,
- není na základě pravomocného rozhodnutí soudu v úpadku,
- nemá nedoplatek na daních nebo odvodech, poplatecích, úhradách, úplatách, pokutách a penále, včetně nákladů řízení, které vybírají a vymáhají územní finanční orgány podle zvláštního právního předpisu,
- nemá nedoplatek na pojistném a penále na veřejné zdravotní pojištění, nebo na pojistném a na penále na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, s výjimkou případů, kdy bylo povoleno splácení ve splátkách a není v prodlení se splácením splátek,
- je bezúhonná.

Mezi největší auditorské společnosti, poskytující v současnosti své služby na mezinárodním poli (také v České republice) patří Deloitte, Ernst&Young, KPMG a PricewaterhouseCoopers. Tyto společnosti bývají dohromady označovány jako takzvaná „velká čtyřka“ auditorských společností.

2.4 Práva a povinnosti auditorů

Stejně jako u jiných profesí, také auditor má řadu práv a povinností, vyplývajících jak z českých zákonů a předpisů stanovených Komorou auditorů, tak z mezinárodních auditorských standardů. Nutnost jejich řádného plnění a dodržování je dána zejména faktem, že výsledek jeho práce, je zdrojem informací pro širokou škálu uživatelů. Jedná se nejen o samotné klienty auditora, ale také o řadu externích uživatelů, jejichž rozhodování může být silně ovlivněno výsledky auditu.

Při provádění auditu je účetní jednotka, tedy klient auditora, povinna poskytovat auditorovi přiměřenou součinnost. Auditor má právo vyžadovat po účetní jednotce poskytnutí veškerých dokladů a dalších písemností, které auditor potřebuje. Pokud je to nutné, má účetní jednotka povinnost podat auditorovi další informace a vysvětlení, která jsou nezbytná k řádnému provedení auditorské činnosti. Auditor je také oprávněn být přítomen při provádění inventarizace majetku a závazků účetní jednotky. Toto oprávnění mají také osoby jím pověřené. Pokud k tomu má důvod, může auditor účetní jednotku požádat také o provedení mimořádné inventarizace. Dále je oprávněn vyžádat si písemné pověření k přístupu k informacím vedeným o účetní jednotce u bank, dlužníků a věřitelů. V neposlední řadě má auditor právo požadovat odměnu za vykonanou auditorskou činnost.

Odměna za práci auditora se stanoví dohodou mezi auditorem a jeho klientem. Její výše by se měla odvíjet od hodinových nebo denních sazeb podle času, který bylo nutné vynaložit na provedení služby. Stanovení těchto sazeb je interní záležitostí každého auditora. Aby výše odměny odpovídala skutečně vykonaným službám, měla by zohledňovat nejen čas potřebný k provedení služby a náhrady výdajů, které bylo nutné vynaložit v souvislosti s provedením auditu, ale také znalosti a vědomosti potřebné pro výkon profese auditora, úroveň praktických zkušeností auditora i osob s ním spolupracujících a odpovědnost za poskytnuté služby. Cena za audit nesmí být závislá na skutečnostech, které ohrožují auditorovu nezávislost na klientovi, jeho nestrannost nebo úroveň kvality povinného auditu. Pokud je smlouva uzavírána s větším časovým předstihem, není vhodné stanovit pevnou cenu nebo minimální cenové rozpětí v případě, že existuje pravděpodobnost, že se tyto ceny v době poskytování služby zvýší. U většiny zakázek je také nutné, aby auditor vyžadoval zaplacení zálohy, jejíž výše je stanovena s ohledem na celkovou cenu služby.

Auditor je povinen vykonávat svou práci čestně a svědomitě, v souladu s vnitřními předpisy Komory auditorů, mezinárodními auditorskými standardy a standardy vydávanými Komorou auditorů. Auditor má také povinnost spolupracovat s Radou při výkonu veřejného dohledu nad auditem. Této instituci auditor povinně přispívá na její činnost částkou, stanovenou na základě jejich profesních předpisů. Základní povinností auditora při vykonávání auditu je ověření, zda údaje uvedené v účetní závěrce (nebo konsolidované účetní závěrce) podávají věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky a zda je s účetní závěrkou v souladu také výroční zpráva nebo s konsolidovanou účetní závěrkou i konsolidovaná výroční zpráva.

Ke správnému a přesnému vykonávání auditorských činností je účetní jednotka povinna poskytnout auditorovi velké množství informací, včetně těch, které jinak nejsou veřejnosti přístupné. Je proto auditorovou povinností, zachovávat mlčenlivost o všech skutečnostech, o kterých se dozvěděl při výkonu své činnosti a které se týkají účetní jednotky.

Tato povinnost přetrvává i po případném vyškrtnutí auditora ze seznamu auditorů. Pokud by ovšem nastala situace, kdy by auditor při výkonu svého povolání zjistil skutečnosti, o kterých by se domníval, že mohou naplnit skutkovou podstatu trestného činu, je povinen neprodleně písemně informovat statutární i dozorčí orgán účetní jednotky. V případě, kdy účetní jednotka je územním samosprávným celkem podává informace zastupitelstvu tohoto celku. Zvláštní pozornost je třeba věnovat účetním jednotkám, jejichž činnost podléhá **státnímu doзору nebo dohledu České národní banky**. Zjistí-li auditor při poskytování služeb těmto účetním jednotkám skutečnosti, které:

- nasvědčují tomu, že došlo k porušení jiných právních předpisů, které upravují podmínky jejich činnosti,
- mohou vést k vyjádření výroku s výhradami, zápornému výroku nebo odmítnutí vyjádření výroku,
- mají zásadní negativní vliv na hospodaření těchto účetních jednotek nebo
- mohou ohrozit jejich časově neomezené trvání,

má povinnost neprodleně písemně informovat příslušný orgán státního dozoru nebo Českou národní banku, podle toho, kdo nad účetní jednotkou vykonává dohled.

Je přirozené, že auditor při výkonu auditorské činnosti může narazit na menší či větší nesrovnalosti a chybné údaje. V tomto případě není oprávněn účetní jednotce nařizovat

opravy a změny těchto údajů. Auditor může pouze navrhnout svá doporučení a účetní jednotka se jimi může, ale také nemusí řídit. Jestliže by však opravení nebo změna účetních údajů, byla pro správné provedení auditu nezbytná a auditovaná společnost by úpravu odmítala provést, může tato skutečnost ovlivnit auditorův výrok.

Jestliže, že při výkonu auditorské činnosti vznikne **škoda**, odpovídá za ni samotný auditor. Pro tyto případy musí mít auditor sjednáno pojištění pro případ odpovědnosti za škodu způsobenou v souvislosti s poskytováním auditorských služeb tak, aby výše pojistných částek byla úměrná možným škodám, jejichž vznik lze v rozumné míře předpokládat. Odpovědnosti za škodu se auditor může zprostit tehdy, když prokáže, že jí nemohlo být zabráněno ani při vynaložení veškerého úsilí.

2.5 Etický kodex

Stejně jako u poskytování jiných služeb, i při provádění auditu chce mít auditovaná účetní jednotka záruku, že je odvedená práce auditora kvalitní. Jelikož je však audit profesí vysoce odbornou, není každý klient schopen objektivně posoudit úroveň auditorem poskytovaných služeb. V tomto ohledu se uživatelé informací plynoucích z provedeného auditu spoléhají na dodržování etického kodexu, který je minimálním standardem profesní etiky auditora. Etický kodex je vnitřním předpisem Komory auditorů, která jej vydává.

Základem pro tento předpis je **etický kodex Mezinárodní federace účetních (IFAC)**. Etický kodex upravuje zejména bližší specifikaci zásady bezúhonnosti, nestrannosti, nezávislosti, odborné způsobilosti a patřičné péče, při výkonu auditorské činnosti. Dodržování těchto zásad je o to důležitější, že uživatelé informací plynoucích z výsledku práce auditora jsou nejen auditované účetní jednotky, ale také další osoby, jako např. její zaměstnanci, budoucí nebo stávající investoři, orgány státní správy nebo věřitelé společnosti.

Základními principy etického kodexu jsou:

- a) bezúhonnost,
- b) objektivita, nad kterou nesmí převážet zaujatost nebo střet zájmů,
- c) odborná způsobilost a řádná péče
- d) respektování důvěrného charakteru informací
- e) profesionální jednání
- f) technické standardy

3. Proces auditu a jeho jednotlivé fáze

Poskytování auditorských služeb je možné shrnout do několika na sebe navazujících fází. V převážné části odborných publikací, zabývajících se problematikou auditu se proces auditu nejčastěji skládá z pěti následujících fází: činnost před uzavřením zakázky, předběžné plánovací procedury, vytvoření plánu auditu, provedení auditu a závěr a vydání zprávy. Každá z těchto fází je nedílnou součástí auditu a proto nelze žádnou z nich vynechat.

V následující kapitole bych ráda přiblížila obsah každé jednotlivé fáze celého procesu auditu a vymezila postupy, které v každé z těchto fází bývají auditorem použity a které zajišťují správné a efektivní provedení auditu.

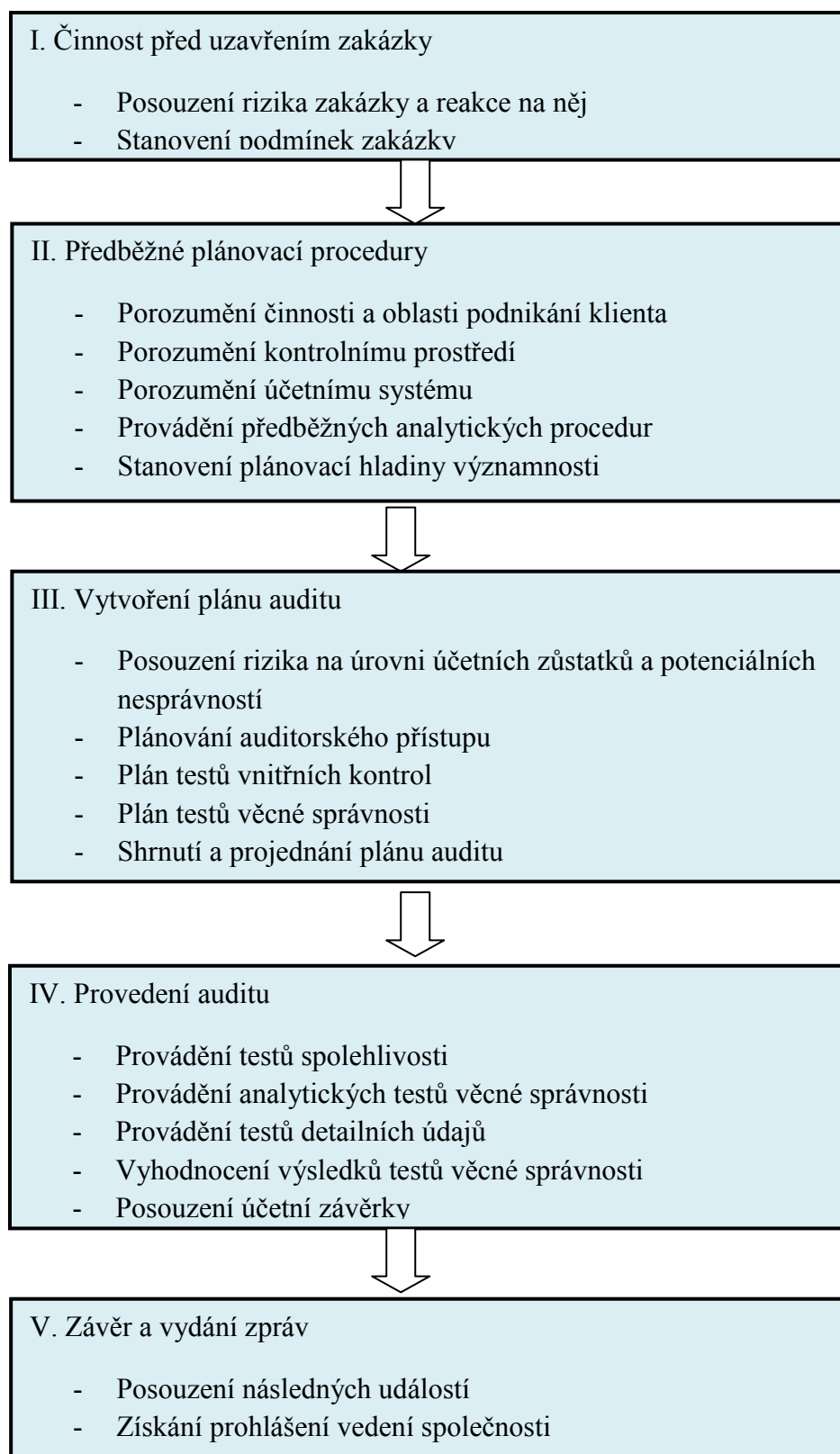
Základní podmínkou provádění auditorských postupů je přesné dodržování zákona o auditorech. Důležitým prvkem správného provedení auditu je komunikace s klientem, tedy účetní jednotkou, jejíž výkazy účetní závěrky jsou auditorem ověřován.

Auditovaná účetní jednotka je v průběhu provádění auditu povinna dát auditorovi k dispozici veškeré potřebné dokumenty a podklady, které souvisejí s auditem účetní závěrky a jež si auditor vyžádá a také je od ní požadována určitá součinnost a spolupráce v průběhu provádění auditu. Všechny tyto aspekty jsou důležité pro provedení auditu bez zbytečných časových prodlev, správně a efektivně.

Celý proces auditu je velmi náročný a co do informací široce obsáhlý, proto je důležité, aby si auditor v celém jeho průběhu postupně vypracovával ke konkrétnímu auditu dokumentaci, tzv. spis auditora.

Auditor je povinen ve svém spisu dokumentovat veškeré skutečnosti, které jsou důležité, podporují auditorův výrok a také prokazují, že byl audit proveden v souladu s mezinárodními auditorskými standardy. Spis auditora by měl být dostatečně podrobný a úplný, aby mohl plnit funkci důkazního prostředku v případě, že by došlo k nějaké konfliktní situaci. Tento spis je pouze auditorovým vlastnictvím a auditované účetní jednotce mohou být poskytnuty s jeho svolením pouze části nebo výňatky. Tyto však v žádném případě nenahrazují účetní záznamy auditovaného subjektu.

Schéma 3.1 Fáze auditorského postupu ³



³ Příručka pro provádění auditu u podnikatelů, Komora auditorů České republiky

3.1 Činnost před uzavřením zakázky

Před uzavření smlouvy s klientem o poskytování auditorských služeb musí auditor pečlivě zvážit, zda danou zakázku přijme či nikoliv. Nejdříve musí podrobně zhodnotit rizikové faktory plynoucí z přijetí zakázky. Na případná zjištěná rizika musí auditor adekvátně reagovat a až poté stanoví podmínky konkrétní zakázky.

3.1.1 Posouzení rizika zakázky a reakce na něj

Posouzení rizika zakázky je rozhodující součástí auditorského postupu a závisí na něm, zda auditor tuto zakázku přijme či nikoliv. Jedná se o prvotní činnost, kterou musí auditor vykonat, nežli uzavře smlouvu s klientem.

Stejně jako u jiných profesí, i při poskytování auditorských služeb existuje určitá míra pravděpodobnosti, že klient nebude s vykonanou prací spokojen. Protože je zpráva auditora zdrojem informací i pro širokou veřejnost, může navíc dojít k situaci, kdy auditora někdo obviní z toho, že audit nebyl řádně proveden. Tyto rizikové faktory by mohly mít negativní vliv na auditorovu dobrou pověst, a proto je třeba je pečlivě zhodnotit, neboť dobrá pověst hraje důležitou roli v budoucím vývoji auditorovy kariéry.

Před přijetím nové zakázky by měl mít auditor o klientovi dostatek informací. Ty může získat od vedení společnosti, zpravidla také kontaktuje auditora, který u společnosti vykonával audit v minulých letech a samozřejmě také čerpá informace z veřejně dostupných zdrojů jako je internet případně tisk. Riziko pro auditora může představovat již samotná osoba klienta, se kterou bude v souvislosti s uzavřením kontraktu spojován. I v průběhu vykonávání auditu by měl auditor shromažďovat další nové informace o klientovi a následně je vyhodnocovat a srovnávat s původními závěry.

I před uzavřením opakující se zakázky by měl mít auditor na mysli zachování profesního skepticismu. To znamená, že i před uzavřením smlouvy s dlouholetým klientem by měl auditor zvážit možné rizikové faktory a to i v případě, že v předchozích letech byl průběh auditu bezproblémový.

Auditor by se měl před přijetím zakázky také ubezpečit, že je na auditované účetní jednotce zcela nezávislý a tedy pro budoucího klienta nevykonává žádné další služby jako například vedení účetnictví a že není ani v blízkém vztahu s některou z osob ve vedení společnosti.

Zvýšenou pozornost by měl auditor při posuzování rizika věnovat následujícím faktorům:

- charakteristika a důvěryhodnost vedení společnosti
- odpovědnost vedení společnosti za správné sestavení účetních výkazů
- organizace a struktura vedení a kontrolní proces
- povaha podnikatelské činnosti
- podnikatelské prostředí a schopnost pokračovat ve svých aktivitách
- povaha auditorské zakázky
- účetní problematika
- finanční výsledky
- obchodní transakce a vztahy
- pravděpodobnost podvodu.

Po objektivním posouzení všech možných rizik plynoucích z přijetí zakázky se auditor rozhodne, zda zakázku přijme či nikoliv. V případě, že zjištěné riziko posoudí jako obvyklé, může auditor zakázku okamžitě přijmout. Je-li zjištěné riziko vyšší než obvyklé, musí se auditor rozhodnout, zda je ochoten toto riziko přijmout nebo zda zakázku raději odmítne.

3.1.2 Určení podmínek zakázky

Ve vlastním zájmu i zájmu auditované účetní jednotky by si měl auditor s klientem ujasnit, co od auditu očekává a jaké služby mu budou skutečně poskytnuty. Forma a obsah samotné smlouvy o provedení auditu se mohou u jednotlivých účetních jednotek lišit, ale většinu ustanovení mají obdobnou.

Smlouva by měla v první řadě obsahovat cíl auditu účetní závěrky a také jeho věcný rozsah, včetně odkazu na příslušné zákony, nařízení, vyhlášky nebo prohlášení profesních organizací, kterými se auditor při výkonu svého povolání bude řídit. Dále by zde měla být informace o odpovědnosti managementu auditované společnosti za účetní závěrku a skutečnosti, že kvůli výběrovému způsobu provedení auditu a jiným přirozeným omezením auditu, spolu s přirozeným omezením vnitřní kontroly, existuje nevyhnutelné riziko, že i některé významné nesprávnosti způsobené podvodem, chybou nebo opomenutím by mohly zůstat neodhalené. Auditor si ve smlouvě zakotví také možnost neomezeného přístupu k jakýmkoliv dokumentům, záznamům a dalším informacím účetní jednotky, které bude při vykonávání auditu potřebovat. Další smluvní ujednání se mohou týkat způsobu stanovení

ceny zakázky, způsobu fakturace, formy zprávy nebo jiného sdělení výsledku auditu, a pokud je to relevantní může smlouva obsahovat také ujednání o spolupráci jiných auditorů, interních auditorů a podobně.

3.2 Předběžné plánovací procedury

Předběžné plánovací procedury spočívají zejména v seznámení auditora s činností a oblastí podnikání klienta, porozumění jeho účetnímu a vnitřnímu kontrolnímu systému a také v provádění předběžných analytických procedur. Tyto procedury jsou stejně důležité jako samotné provádění auditu, neboť se od nich odvíjí celý další postup.

3.2.1 Porozumění činnosti a oblasti podnikání klienta

Pro správné sestavení plánu auditu je velmi důležité, aby se auditor seznámil s činností a oblastí podnikání klienta. Tyto informace mu posléze pomohou porozumět některým skutečnostem, které by mohly zakázku ovlivnit. Auditor získává informace zejména jednáním s vedením podniku a vedoucími pracovníky odpovědnými za oddělení financí a účetnictví. Důležité informace auditor získává také prostřednictvím pozorování samotného procesu výroby a rozhovory s pracovníky výroby a také oblasti marketingu a obchodu.

Činnost společnosti je ovlivněna vnitřními i vnějšími faktory. **Interní faktory** se mohou u jednotlivých společností lišit, ale patří sem zejména obchodní cíle společnosti, finanční situace klienta, organizační a vlastnická struktura, skutečnost zda je činnost klienta ztrátová nebo zisková, uplatňovaná mzdová politika a účetní metody. Mohou zde patřit také soudní spory nebo zpronevěry či jiné podvody.

Externí neboli **vnější faktory** jsou určeny zejména odvětvím, do kterého spadá podnikatelská činnost klienta. Jedná se zvláště o výskyt konkurenčních subjektů, používané technologie, obchodní cyklus a podobně. Dalším faktorem působícím na účetní jednotku z vnějšku je samotné makroekonomické prostředí. Sem zahrnujeme zejména úroveň inflace, výši úrokové sazby a hrubého domácího produktu, směnné kurzy domácí měny a mnoho dalších. V neposlední řadě je třeba zmínit také zákony, vyhlášky a další obecně závazné předpisy, kterými je činnost podnikatele upravena.

3.2.2 Porozumění kontrolnímu prostředí

Auditorská směrnice číslo 7 – Hodnocení rizika a vnitřní kontrola definuje kontrolní prostředí jako „celkový postoj, informovanost a činnost statutárních orgánů a vedení účetní jednotky, pokud jde o kontrolu a její význam uvnitř dané účetní jednotky“. Forma a rozsah vnitřních kontrol se liší v závislosti na velikosti účetní jednotky. Systém vnitřních kontrol by měl být sestaven s maximální pečlivostí. Správně nastavené dílčí kontroly mohou auditorovi také usnadnit práci v případě, že je shledá funkčními a může tak vynechat nebo omezit některé z vlastních kontrolních procedur. Kvalitu kontrolního prostředí ovlivňuje celá řada faktorů. Patří zde především filosofie vedení a styl řízení společnosti, organizační struktura, personální politika a postupy, odpovědnost účetní jednotky za správné sestavení účetní závěrky a kontrolní systém společnosti případně její interní audit.

3.2.3 Porozumění účetnímu systému

Porozumění účetnímu systému spočívá v pochopení postupů vyhotovování a zpracování účetních dokladů a dalších účetních písemností a také v porozumění způsobu použití výpočetní techniky pro účely zachycování účetních skutečností. Na základě těchto informací by měl auditor sestavit vhodný plán auditu a také identifikovat případná kontrolní rizika. Pro správné porozumění účetnímu systému by měl auditor:

- a) určit míru závislosti klienta na výpočetní technice (Ta se odvíjí od rozsahu a důležitosti využívání výpočetní techniky účetní jednotkou a složitosti samotných počítačových systémů. Na základě těchto skutečností může auditor označit klienta jako mírně závislého, středně závislého nebo silně závislého. V posledních dvou vyjmenovaných případech by měl auditor zvážit, zda by nebylo vhodné při auditu spolupracovat se specialistou na výpočetní techniku. Pokud auditor klienta klasifikuje jen jako mírně závislého, nemusí se tolik zabývat porozuměním počítačového systému a jeho kontrol.),
- b) porozumět prostředí výpočetní techniky,
- c) porozumět kontrolní struktuře výpočetní techniky,
- d) obecně popsat účetní systém (Důraz je kladen na identifikaci, vymezení a dokumentaci významných transakčních cyklů, předběžné závěry o jejich spolehlivosti apod. Jestliže auditor shledá některý z transakčních cyklů nespolehlivým, je nutné, aby vyhodnotil možné riziko vzniku chyby a tomu přizpůsobil i plán auditu).

3.2.4 Provádění předběžných analytických procedur

Při plánování auditu provádí auditor také předběžné analytické postupy. Smyslem těchto procedur je seznámení se s obsahem klientovy účetní závěrky a důležitými účetními případně také provozními změnami, které mohly nastat od začátku účetního období nebo od minulého auditu. Auditor se tak může seznámit s klientovou ziskovostí a likviditou a také mu předběžné plánovací procedury mohou být nápomocné ke stanovení významnosti.

Auditor provádí činnosti zaměřené na analýzu změn účetních zůstatků, aby odhalil a vyhodnotil neobvyklé nebo neočekávané účetní zůstatky a vzájemné vazby, které mohou naznačovat existenci specifického rizika významné nesprávnosti. Auditor by měl také důkladně zvážit schopnost účetní jednotky pokračovat ve své podnikatelské činnosti. Obecně uznávaný účetní princip, tzv. „going concern“ (předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky) je zásadním předpokladem pro sestavení účetní závěrky.

Předběžné analytické procedury můžeme rozdělit do **tří následujících dílčích fází**:

- a. Získání účetních i neúčetních informací – ty auditor nejčastěji získává z účetních výkazů, obrátové předvahy, z rozpočtů, prognóz a dalších dokumentů, které se týkají daného účetního období.
- b. Porovnání získaných informací – nejčastěji se provádí srovnání účetních informací z průběhu běžného období s účetními informacemi minulého účetního období nebo s rozpočty stanovenými pro běžné účetní období.
- c. Analýza výsledků – auditor vyhodnotí získané informace a zjistí, zdali jsou v souladu s jeho očekáváním. Jestliže odhalí výkyvy významně rozdílné od těch, které očekával, projedná výsledky s vedením společnosti a rozhodne, zda jsou vysvětlení managementu přijatelná, příp. upraví plán auditu.

3.2.5 Stanovení plánovací hladiny významnosti

Rámec pro sestavení a prezentaci účetní závěrky vydaný Radou pro IAS definuje pojem významnost takto: „Informace je významná, pokud její opomenutí nebo zkrácení může ovlivnit ekonomické rozhodování uživatelů účetní závěrky. Významnost závisí na velikosti položky nebo chyby posuzované v konkrétních podmínkách jejího opomenutí či zkrácení. Významnost je třeba chápat jako určitou prahovou či zlomovou hodnotu, nikoliv jako primární kvalitativní vlastnost, kterou informace musí mít, má-li být užitečná.“

Stanovení hladiny významnosti neboli materiality je nutné z časových důvodů. Není v auditorových silách, aby zkontroloval veškeré skutečnosti, ke kterým v účetní jednotce dochází a které s ní souvisí. Materialita vyjadřuje částku, do jejíž výše je možné chyby v účetnictví akceptovat a které tedy nezkrslují výkazy tvořící účetní závěrku. Zároveň také slouží jako základna pro plánování rozsahu auditu.

Ke stanovení hladiny významnosti může auditor využít několik postupů. Pro výběr optimální základny a přiměřené procentní sazby musí auditor zhodnotit relevantnost zvolené základny ve vztahu k účetní závěrce jako celku a také musí posoudit relativní nestálost nebo stabilitu základny a procentní sazbu ve vztahu k charakteru účetní jednotky, typu a hodnotě zvolené základy. Jednou z možných metod stanovení optimální základny je identifikace kritického komponentu účetní závěrky. Kritickým komponentem je například zisk po zdanění, oběžná aktiva nebo tržby a jedná se o takový údaj účetní závěrky, u kterého auditor předpokládá, že se na něj přiměřeně informovaný uživatel účetní závěrky s největší pravděpodobností zaměří při zvážení charakteru účetní jednotky. Další alternativní metodou je identifikace stabilní základny, u které na rozdíl od kritického komponentu nehrozí tak výrazné kolísání. Jako stabilní základnu je možné použít například celkovou výši aktiv.

Při stanovení plánovací hladiny významnosti může auditor využít některé z následujících obecných doporučení:

- 0,5 – 1,5 % z tržeb,
- 0,5 – 1,5 % z celkových aktiv,
- 5 – 10 % ze zisku z běžné činnosti účetní jednotky před zdaněním.

Zvolenou procentní sazbu může auditor po pečlivém uvážení snížit, nemělo by však docházet k jejímu zvýšení nad uvedené hodnoty.

Jestliže po zvolení konkrétní hladiny významnosti auditor zjistí, že zjištěné nesprávnosti jsou významné, doporučí vedení účetní jednotky úpravy účetní závěrky nebo může auditorské riziko snížit tím způsobem, že rozšíří své auditorské procedury. Pokud management společnosti odmítne provést navrhované úpravy, měl by auditor zvážit modifikaci svého výroku v závěrečné zprávě auditora.

3.3 Vytvoření plánu auditu

Po úspěšném dokončení předběžných plánovacích procedur má auditor dostatečné množství informací o účetní jednotce a s těmito znalostmi vstupuje do další fáze auditorského postupu a tou je vytvoření plánu auditu. Tato fáze zahrnuje posouzení rizika na úrovni účetních zůstatků a potenciálních nesprávností, plánování auditorského přístupu, plán testů vnitřních kontrol, plán testů věcné správnosti a závěrečné shrnutí a projednání auditu.

Auditor by měl vytvářet plán auditu tak, aby získal dostatečné ujištění o tom, že žádná potenciální chyba nezpůsobila, ať už sama o sobě nebo ve spojení s ostatními, významné zkreslení účetní závěrky.

3.3.1 Posouzení rizika na úrovni účetních zůstatků a potenciálních nesprávností

Auditorské riziko spočívá ve skutečnosti, že auditorův výrok nebude odpovídat účetní závěrce. Toto riziko úzce souvisí s rizikem zakázky, které spadá mezi činnosti uskutečňované před uzavřením smlouvy a bylo již zmíněno v předchozí kapitole. Ve vztahu mezi těmito riziky platí, že čím vyšší je riziko zakázky, tím nižší je auditorské riziko, které je auditor ochoten akceptovat.

Existuje šest typů významných nesprávností, takzvaných potenciálních chyb:

- úplnost (chyba vzniká, protože operace není vůbec zaúčtována),
- platnost (operace je zaúčtována, ale není platná),
- zaúčtování (operace je zaúčtována špatně, tzn. zaúčtování v nesprávné výši nebo na základě chybné klasifikace),
- zaúčtování do správného období (chyba spočívá v zaúčtování operace do nesprávného období, tedy období, se kterým operace věcně nebo časově nesouvisí),
- ocenění (majetek nebo závazky nejsou správně oceněny),
- prezentace (účetní zůstatky jsou prezentovány zavádějícím způsobem nebo jsou úplně vynechány).

Čtyři první nesprávnosti z výše vyjmenovaných jsou způsobeny při zpracování a zaúčtování účetních operací, poslední dvě chyby vznikají až během přípravy účetní závěrky.

Auditorské riziko se hodnotí **kvantitativně** (procentní míra rizika) nebo může být vyjádřeno v **nekvantifikovaném** pojetí (vysoké, mírné nebo nízké riziko apod.). Kvantitativního vyjádření auditorského rizika můžeme dosáhnout pomocí funkce tří různých rizik. Jedná se o riziko přirozené, kontrolní a zjišťovací.

Přirozené riziko neboli také riziko inherentní existuje nezávisle na auditu a auditor jej nemůže ovlivnit. Může pouze odhadnout jeho výši. Vyjadřuje pravděpodobnost vzniku významné nesprávnosti za předpokladu, že neexistuje odpovídající způsob kontroly. Některé účty mohou obsahovat inherentní riziko vyšší než jiné účty v závislosti na povaze aktivních nebo pasivních položek, které jsou na daných účtech zachycovány. Například u hotovosti v pokladně je vyšší riziko zcizení než u dlouhodobého majetku.

Kontrolní riziko stejně jako riziko přirozené existuje nezávisle na auditorově konání. Toto riziko vyjadřuje pravděpodobnost, že kontrolní systém účetní jednotky nezabrání vzniku významné nesprávnosti nebo chybu neopraví. Čím lépe kontrolní systém funguje, tím menší riziko auditor podstupuje. Jestliže v účetní jednotce neexistuje efektivní vnitřní kontrola, musí auditor předpokládat, že hodnota kontrolního rizika je vysoká.

Zjišťovací neboli **detekční riziko** vyjadřuje pravděpodobnost, že při provádění auditu nedojde k odhalení významné nesprávnosti v zůstatku účtů nebo v účetní operaci a je tím pádem ovlivnitelné auditorem. Zjišťovací riziko vzniká jednak proto, že auditor zpravidla netestuje všechny účetní operace tvořící účetní zůstatek a také proto, že auditorův úsudek nebo provádění kontrolní činnosti je špatné. Úroveň tohoto rizika může auditor ovlivnit prostřednictvím správného návržení a efektivní realizace testů věcné správnosti.

Auditorské riziko tedy můžeme vyjádřit pomocí následující rovnice:

$$AR = PR * KR * ZR, \text{ kde}$$

AR vyjadřuje auditorské riziko,

PR vyjadřuje přirozené riziko,

KR vyjadřuje kontrolní riziko,

ZR vyjadřuje zjišťovací riziko.

Příklad:

Auditor musí při provádění auditu prověřit 500 položek. Účetní zaúčtuje správně 80 % operací. Vnitřní kontrolní systém účetní jednotky odhalí 75 % všech nesprávností a celkové akceptovatelné auditorské riziko je stanoveno ve výši 5 %. Jaká je výše zjišťovacího rizika?

$$AR = PR * KR * ZR$$

$$0,05 = 0,2 * 0,25 * ZR$$

$$ZR = 0,05 / (0,2 * 0,25)$$

$$ZR = 1 = 10 \%$$

Výsledek nám říká, že po vykonané práci účetní zůstane 20 % položek chybně zaúčtovaných. Z množství 500 testovaných položek je to tedy 100 nesprávností. Vnitřní kontrolní systém odhalí 75 % chybných položek, což z množství 100 nesprávností znamená 75 odhalených a 25 neodhalených položek. Zjišťovací riziko vyplynulo z rovnice ve výši 10 %, což znamená, že auditor neodhalí 2,5. Což také odpovídá stanovenému auditorskému riziku, protože 5 % z 500 testovaných položek je 2,5 položky.

Ke stanovení úrovně zjišťovacího rizika je možné použít rovněž nematematický model, a sice matici vzájemných vztahů jednotlivých druhů rizik. V tomto případě se jedná o nekvantitativní vyjádření rizika.

Tab. 3.1 Matice vzájemných vztahů jednotlivých druhů rizik

Posouzení přirozeného rizika	Posouzení kontrolního rizika		
	vysoké	střední	nízké
vysoké	nízké	nízké	střední
střední	nízké	střední	vysoké
nízké	střední	vysoké	vysoké

Zdroj:http://www.fek.zcu.cz/blob.php?table=internet_list&type=FileType&file=Data&name=FileName&idname=IDInternet&id=3068

Z uvedených matice vyplývá, že úroveň zjišťovacího rizika je nepřímo úměrná posouzenému přirozenému a kontrolnímu riziku. Jestliže tedy například přirozené riziko ohodnotíme jako vysoké a kontrolní riziko jako střední, pak úroveň zjišťovacího rizika bude nízká.

3.3.2 Plánování auditorského přístupu

Auditor by měl postup své práce naplánovat tak, aby měl jistotu, že žádná potenciální chyba nezpůsobí významné zkreslení účetní závěrky. Měl by tedy postupovat pečlivě, ale zároveň také efektivně a v souladu s časovým harmonogramem.

Zcela zásadní otázkou při plánování auditorského přístupu je, zda bude auditor spoléhat na systém vnitřní kontroly účetní jednotky. Pokud auditor shledá tento systém efektivně navrženým a neodhalí žádnou skutečnost, která by byla v rozporu s jeho správným fungováním, pak může provést testování věcné správnosti pouze v omezeném rozsahu. Jestliže však auditor na vnitřní kontroly účetní jednotky spoléhat nemůže, provede testy věcné správnosti ve větším rozsahu. Tím pádem i celý proces provádění auditu bude časově (i fyzicky) náročnější.

3.3.3 Plán testů vnitřních kontrol

Vnitřní kontrolní systém je řízen nebo vykonáván managementem účetní jednotky a slouží k tomu, aby identifikoval nebo vůbec zabránil vzniku významných nesprávností v účetnictví a účetních výkazech společnosti a zároveň, aby zajišťoval ochranu aktiv společnosti. Jestliže se auditor rozhodne, že při vykonávání auditu účetní jednotky, bude spoléhat na její vnitřní kontrolní systém, pak musí navrhnout takové testy, které mu pomohou ověřit, zda kontroly v podniku fungují efektivně v průběhu celého sledovaného období. Důležitou roli zde přitom hraje již zmíněná stanovená hladina významnosti. Zásadním kritériem funkčnosti kontrolních systémů je skutečnost, že jsou schopné odhalit nebo zabránit vzniku nesprávnosti, která je svou výší významná, tzn., že přesahuje stanovenou hladinu významnosti.

Vnitřní kontroly můžeme rozdělit na manuální a programové, přičemž druhé zmíněné přirozeně nabývají v dnešní době na významu. U kontrol manuálních je jejich správné fungování podmíněno jednak jejich samotným návrhem a samozřejmě také kompetencí osoby, která má na starosti jejich vykonávání. Efektivita funkčnosti programových kontrol je rovněž závislá na návrhu těchto kontrol a dále na jejich správné implementaci do účetního

systemu společnosti. Auditor by měl pečlivě prozkoumat a porozumět oběma typům kontrol, a pokud je to nutné, měl by přizvat ke spolupráci i odborníka na informační technologie, aby mohl lépe porozumět systému programových kontrol.

I při plánování testů vnitřních kontrol, by měl mít auditor mít na paměti zásadu profesního skepticismu. Jestliže tedy vykonává audit u klienta, se kterým ho pojí dlouholetá spolupráce a dobré zkušenosti, je potřeba i zde prověřit, zda je systém vnitřních kontrol spolehlivý a efektivně fungující, protože kontroly obvykle mívají přirozenou tendenci k samovolnému uvolňování.

3.3.4 Plán testů věcné správnosti

Auditor provádí testování věcné správnosti u těch účetních operací a zůstatků, které zahrnul do plánu, aby snížil hodnotu zjišťovacího rizika. Úroveň testů věcné správnosti závisí na výši rizika a na tom, zda se auditor může spolehnout na vnitřní kontrolní systém účetní jednotky. V případě, že se auditor spoléhá na vnitřní kontroly podniku, použije **základní stupeň** testů věcné správnosti. Jestliže se na kontrolní systém účetní jednotky spolehnout nemůže, ale neidentifikoval žádné specifické riziko chyby, pak auditor použije **střední stupeň** testů věcné správnosti. Detailní testy, tedy **vysoký stupeň** testů věcné správnosti použije auditor za předpokladu, že se nemůže spolehnout na vnitřní kontroly společnosti a zároveň identifikoval specifické riziko vzniku chyby.

Testy věcné správnosti můžeme rozdělit na testy analytické a detailní případně může auditor využít také kombinaci obou zmíněných. Rozhodnutí o tom, jaké testy auditor použije, závisí na jeho profesním úsudku. Tento úsudek je ovlivňován posouzením očekávané efektivnosti a účinnosti dostupných auditorských postupů při snižování auditorského rizika na přijatelnou úroveň.

Analytické testy se týkají přímo účetních zůstatků a obecně jsou vhodnější pro analýzu velkých objemů transakcí, které vykazují trend, stát se postupem času předvídatelné. Nejčastěji jsou využívány pro ověření nákladových a výnosových účtů. Spočívají v porovnání vykazovaných zůstatků s jejich očekávanými hodnotami a smyslem je ověření, že vykazované účetní zůstatky jsou správné. Analytické testy mohou být použity jak pro testování na podhodnocení, tak i pro nadhodnocení.

Postup při provádění analytických testů věcné správnosti obvykle zahrnuje následující činnosti:

- výběr testovaných položek a míru desagregace,
- odhad očekávaných hodnot vykazovaných účetních položek, přičemž pro jeho určení je možné použít srovnatelné údaje za předchozí účetní období, plány a rozpočty společnosti, nezávislé finanční i nefinanční údaje a ostatní položky účetní závěrky sestavované za běžné období,
- stanovení mezní hodnoty, tedy částky, která představuje maximální výši rozdílu mezi očekávanou a skutečně vykazovanou hodnotou, kterou je možné tolerovat, přičemž je možné se řídit plánovanou hladinou významnosti,
- srovnání skutečně vykazovaných hodnot s hodnotami očekávanými a určení rozdílů mezi nimi, které je třeba prověřit. Jestliže test dopadl úspěšně a rozdíl nepřesahuje stanovenou mezní hodnotu, musí auditor posoudit riziko trendů vykazované účetní hodnoty,
- prověření zjištěných rozdílů, které překračují mezní hodnoty, provedení další analýzy nebo prodiskutování s odpovědnými pracovníky účetní jednotky,
- vyhodnocení zjištěných výsledků a závěrečné posouzení pravděpodobných nesprávností jako celku a jejich hodnoty ve vztahu ke stanovené hladině významnosti.

Cílem **detailních testů** věcné správnosti je identifikování závažných chyb v účtech, které obsahují finanční výkazy. Testy detailních údajů se provádějí pro jednotlivé zůstatky syntetických a analytických účtů nebo pro zúčtované operace. Nejčastěji se tyto testy používají pro testování rozvahy. Při provádění testů detailních údajů by měl auditor vykonat následující postup:

- identifikovat testované částky a míru desagregace,
- určit potenciální nesprávnosti a jejich důsledky, přičemž směr testování je dán skutečností, zda auditor testuje vybrané položky na podhodnocení nebo nadhodnocení,
- vybrat položky, které auditor podrobí testování (veškeré položky, vybrané položky, nebo vzorek položek),
- prověřit potenciální nesprávnosti (chyby v existenci, vlastnictví, výskytu, úplnosti, ocenění, zobrazení nebo vykázání a zveřejnění),

- určit způsob, jakým bude auditor získávat důkazní informace (pozorováním, prohlídkou, prověrkou, dotazováním, potvrzováním nebo pomocí výpočtů),
- zhodnotit zjištěné výsledky a vydat závěry (zda se suma nesprávností nachází pod nebo nad stanovenou hladinou významnosti)

3.3.5 Shrnutí a projednání auditu

Shrnutí a projednání plánu auditu je závěrečnou činností ze třetí fáze auditorského postupu vytvoření plánu auditu. Auditor by měl ukončit plánování auditu vytvořením dokumentu, který je součástí spisu auditora a měl by obsahovat:

- odhad pravděpodobného rozsahu, časový harmonogram a provedení auditu,
 - rozhodnutí auditora o tom, zda považuje vnitřní kontrolní systém účetní jednotky za spolehlivý,
 - důkazní informace týkající se řádného průběhu plánování auditu,
 - informace o zohlednění rizika zakázky, specifických rizik a dalších skutečností, které by mohly ovlivnit auditu
 - instrukce a pravidla pro audit většího rozsahu, probíhající na více místech současně.
- V tom případě je také nutné, aby shrnutí auditu bylo projednáno s vedoucími členy auditorského týmu, případně s ostatními auditory.

Plán auditu by měl auditor projednat s klientem, aby byl management společnosti srozuměn se strategií auditu, časovým harmonogramem auditorských prací a ostatními auditorovými požadavky. Je také důležité, aby se auditor ujistil, že splňuje klientovy potřeby a očekávání. Auditor však tento dokument v žádném případě nepředkládá klientovi v celém jeho znění. Což je přirozené, neboť není žádoucí, aby se klient dozvěděl detailní informace a aby tedy zůstala dodržena dostatečná míra nepředvídatelnosti auditorských procedur.

3.4 Provedení auditu

Provedení auditu je stěžejní fází pro správné ověření účetní závěrky v celém auditorském postupu. Zahrnuje provádění testů spolehlivosti, analytických testů věcné správnosti a testů detailních údajů, jejichž rozsah byl naplánován v předchozí fázi auditu. Dále auditor vyhodnocuje zjištěné výsledky testů věcné správnosti a provádí posouzení účetní závěrky.

3.4.1 Provádění testů spolehlivosti

Toto testování auditor provádí v případě, že se rozhodne spoléhat se na vnitřní kontrolní systém účetní jednotky. Čím více auditor při hodnocení rizika na kontroly podniku spoléhá, tím rozsáhlejší testování spolehlivosti by měl vykonat. Testy spolehlivosti vnitřních kontrol obvykle zahrnují pozorování, ověřovací šetření, sledování průběhu kontrolní činnosti, vyplňování dotazníku pro hodnocení vnitřních kontrol a také dotazování zaměstnanců společnosti, kteří kontrolní činnost přímo vykonávají.

Na základě výsledků provedených testů auditor stanoví rozsah provedení testů věcné správnosti. V případě, že po provedení testů spolehlivosti auditor zjistí, že vnitřní kontrolní systém podniku funguje efektivně, pak by mělo být dostačující provést základní stupeň testů věcné správnosti. Jestliže však shledá interní kontroly jako neúčinné, neměl by se na ně spoléhat a měl by provést detailní testování věcné správnosti. O zjištěných nedostatecích v kontrolním systému by měl auditor informovat vedení účetní jednotky a pracovníky, kteří jsou za tyto kontroly zodpovědní.

3.4.2 Provádění analytických testů věcné správnosti

Podstata analytického testování spočívá v porovnání skutečně zaúčtovaných hodnot s očekávanými. Cílem tohoto testování je ověřit, že zaúčtované částky nejsou významně nesprávné.

Při provádění testů věcné správnosti auditor obvykle použije následující postup:

1. Vybere zůstatky, které jsou významné a budou podrobeny testování a určí míru desagregace.
2. Odhadne očekávané hodnoty testovaných položek, například na základě plánovaného rozpočtu účetní jednotky.
3. Stanoví hranici maximálního rozdílu mezi očekávanou a skutečně vykazovanou hodnotou.
4. Porovná vykazované hodnoty s hodnotami skutečnými a určí rozdíly, které je třeba prověřit.
5. Prověří zjištěné významné rozdíly.
6. Vyhodnotí výsledky a posoudí, zda bylo dosaženo požadované míry ujištění ohledně vykazovaných zůstatků.

3.4.3 Provádění testů detailních údajů

Auditor pomocí detailních testů zkoumá účetní správnost zůstatků příslušných účtů. Tyto účty může auditor podrobit testování v rámci jedné účetní skupiny nebo může pracovat s podrobnější analytickou skupinou účtů.

Nezjistí-li auditor během testování žádné nesprávnosti, může z této skutečnosti vyvodit závěr, že také soubor jako celek neobsahuje významnou nesprávnost. Jestliže však objeví menší nesprávnost, je třeba ji extrapolovat na celý soubor a až poté je možné posoudit, zda se jedná o nesprávnost významnou či nevýznamnou.

V praxi může auditor provádět detailní testování u všech položek nebo jen u některých nebo může využít testování vzorku. Testování všech položek je proveditelné tehdy, je-li zůstatek účtu tvořen jednou nebo několika málo položkami. Tyto testy můžeme využít například u položek dlouhodobého hmotného majetku za předpokladu, že v průběhu účetního období nebyl realizován velký objem nákupů a jeho testování je technicky proveditelné. Test určitých položek může auditor použít v případě, že identifikuje velké položky, které by v součtu tvořily významnou část celého souboru. Pokud soubor obsahuje velké množství položek, které jsou samostatně nevýznamné, může auditor pro testování použít vybraný vzorek získaný některou ze statistických metod (prostý náhodný výběr, záměrný výběr, oblastní výběr apod.) nebo pomocí metod nestatistických.

3.4.4 Vyhodnocení výsledků testů věcné správnosti

Při provádění testů věcné správnosti identifikuje auditor nesprávnosti, které byly zapříčiněny chybou nebo i podvodem v auditované účetní jednotce. Následně zjištěné nesprávnosti zhodnotí jak z hlediska kvantitativního, tedy ve vztahu ke stanovené plánovací hladině významnosti, tak z hlediska kvalitativního. Auditor by měl na základě identifikovaných a zhodnocených skutečností rozhodnout, zda je zkreslen věcný a poctivý obraz skutečnosti vyjádřený účetní závěrkou či nikoliv.

V případě, kdy auditor označí zjištěné nesprávnosti jako významné, pak může po vedení účetní jednotky požadovat, aby tyto nesprávnosti byly opraveny. Jestliže společnost odmítne navrhované úpravy provést, pak tuto skutečnost auditor promítne do svého výroku.

Pokud by auditor nabyl přesvědčení, že audit nebyl vykonán v potřebném rozsahu, pak je potřeba dané postupy a procedury rozšířit.

3.4.5 Posouzení účetní závěrky

Na závěr auditu je nezbytné, aby auditor posoudil účetní závěrku společnosti jako celek a zhodnotil, zda odpovídá dílčím výsledkům, které získal pomocí dříve prováděných auditorských postupů.

Auditor provede analýzu změn zůstatků hlavních položek účetní závěrky mezi jednotlivými účetními obdobími, případně také vypočte finanční ukazatele, jako je ukazatel likvidity, ziskovosti, aktivity, finanční závislosti apod. Pokud auditor zjistí, že vysvětlení na úrovni zůstatků položek zachycených v účetnictví není konzistentní s vydanou účetní závěrkou, je nutné, aby tuto skutečnost dále prošetřil.

Auditor by se měl také přesvědčit, že neexistují skutečnosti, které by v dohledné době ohrožovaly předpoklad nepřetržitého trvání podniku.

3.5 Závěr a vydání zprávy

V závěrečné fázi auditorského postupu dokumentuje auditor svá zjištění, týkající se ověření účetní závěrky a výroční zprávy. Také posuzuje následné události, které nastaly až po rozvahovém dni, ale jsou významné pro věrný a poctivý obraz skutečnosti vyjádřené v účetní závěrce společnosti. V této fázi auditor dále získává písemné prohlášení vedení společnosti o její odpovědnosti za sestavení účetní závěrky, provádí shrnutí závěrů, ke kterým v průběhu auditu došel a vypracovává zprávu auditora, která je výstupem celého procesu auditu.

3.5.1 Posouzení následujících událostí

Ve své zprávě vyjadřuje auditor vlastní názor na veškeré skutečnosti, které ovlivňují auditovanou účetní závěrku a které jsou známé do data vydání této zprávy. To v praxi znamená, že auditor by se měl vyjádřit také ke skutečnostem, které mu k datu vyhotovení účetní závěrky nebyly známy nebo se objevily až poté, nicméně by mohly mít na závěrku významný vliv.

Tyto následné události musí auditor posoudit a zjistit, zda účetní jednotka provedla případné změny v účetních výkazech. Může se také jednat o skutečnosti, které sice účetní závěrku neovlivňují, ale jsou natolik důležité, že by měly být uvedeny v příloze účetní závěrky.

Události vzniklé po datu účetní závěrky můžeme klasifikovat z časového hlediska následovně:

- I. **Události, které vznikly do data vydání auditorova výroku** – auditor by se měl před vydáním zprávy auditora ujistit, že po datu účetní závěrky nedošlo k žádným skutečnostem, které by na tuto závěrku mohly mít vliv. Jestliže auditor zjistí, že události, ke kterým došlo, mohou závěrku významně ovlivnit, pak je měl prodiskutovat s vedením účetní jednotky a navrhnout zaúčtování patřičných úprav nebo zveřejnění těchto skutečností v příloze účetní závěrky. V případě, že vedení společnosti auditorovy návrhy odmítne, měl by tento fakt být zohledněn ve výroku auditora.
- II. **Události zjištěné po datu vydání auditorova výroku, ale před předložením účetní závěrky valné hromadě** – po vydání výroku není auditor povinen získávat další informace. Tuto povinnost přebírá účetní jednotka a v případě zjištění významných skutečností musí auditora na tyto upozornit. Ten by měl po tomto informování zvážit, zda je nutné provést úpravy účetní závěrky a pokud ano, měl by návrh úprav předložit vedení účetní jednotky. V případě, že účetní jednotka odmítne tyto úpravy provést, zohlední auditor toto odmítnutí ve svém výroku.
- III. **Události zjištěné po předložení účetní závěrky valné hromadě** – v tomto období již auditor není povinen získávat informace o následných událostech. Pokud se však dozví o skutečnosti, která by mohla ovlivnit jeho výrok, kdyby mu byla dříve známa, pak tuto událost projedná s vedením společnosti a posoudí jaká přijmout opatření (upravit účetní závěrku, informovat akcionáře případně upravit samotný výrok auditora).

3.5.2 Získání prohlášení vedení společnosti

Po ukončení všech prací spojených s auditorskou zakázkou musí auditor získat prohlášení vedení společnosti. Jedná se o dokument, který musí mít písemnou formu a je povinně sestavován statutárním orgánem účetní jednotky, který v něm uznává svou odpovědnost za pravdivé sestavení a prezentaci účetní závěrky. Vedení společnosti v prohlášení také potvrzuje, že auditorovi byly poskytnuty veškeré informace, které významně souvisí s účetní závěrkou a že žádné skutečnosti nebyly zatajeny nebo zkresleny.

Auditor by měl kromě vedení účetní jednotky kontaktovat také její právní zástupce a získat od nich vyplněné formuláře týkající se soudních sporů, podmíněných závazků a již získaných nároků od vedení společnosti.

V případě, že vedení společnosti auditorovi neposkytne nezbytná prohlášení, případně mu neumožní kontaktovat své právní zástupce, je tento fakt zohledněn ve výroku auditora, protože se jedná o omezení rozsahu jeho činnosti.

3.5.3 Příprava shrnutí závěrů auditu

Ještě před tím, než auditor vydá zprávu o výsledcích auditu, je potřeba, aby shrnul a zdokumentoval celý jeho průběh. Tento dokument auditor vypracovává pro každou zakázku zvlášť, ale klientovi je obvykle nepředkládá. Shrnutí by mělo obsahovat:

- auditorovy závěry týkající se specifických rizik, která identifikoval,
- auditorovy závěry týkající se rizik, jež souvisí s výskytem podvodu,
- změny v podnikatelské činnosti klienta a příslušném oboru podnikání, které nastaly po přípravě shrnutí plánu auditu a které si vyžádaly jeho změny
- auditorovu zdokumentovanou komunikaci týkající se podvodu s vedením účetní jednotky případně dalšími orgány,
- auditorovo stanovisko, zda jsou provedené auditorské práce a zjištěné důkazní informace dostatečné, k doložení výroku auditora,
- celkový závěr auditora ohledně vyhodnocení nesprávností,
- posouzení rizika zakázky auditorem a rozhodnutí, zda bude pokračovat v auditu i v příštím účetním období.

3.5.3 Zprávy auditora

Činnosti auditorského postupu uzavírá vydání zprávy auditora, která je nejdůležitějším výstupem celého provedeného auditu a je finálním zhodnocením kvality ověřované účetní závěrky. Zpráva auditora je písemným vyjádřením o tom, co bylo předmětem auditu, jaká je odpovědnost auditora a vedení společnosti a zejména jaký je auditorův názor na ověřovanou účetní závěrku. Výrokem, který auditor zveřejní ve své zprávě, vyjadřuje pouze svůj profesní názor, nikoli skutečnost.

Následující náležitosti, která by zpráva auditora měla obsahovat, jsou dány zákonem o auditorech:

- úvod, ve kterém jsou obsaženy informace uvedené statutárním orgánem o účetní jednotce (obchodní firma, sídlo, identifikační číslo atd.) a také o samotné účetní závěrce,
- rozsah, ve kterém byl audit proveden včetně odkazu na příslušné auditorské standardy, v souladu s kterými byl audit proveden,
- výrok auditora, který musí jasně vyjádřit jeho názor, zda účetní závěrka společnosti podává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví,
- popis dalších skutečností, které nejsou uvedené ve výroku podle předchozího bodu a auditor považuje za vhodné, je zmínit.

Dále by zpráva měla obsahovat také název zprávy, jejího příjemce, datum vyhotovení zprávy, sídlo a podpis auditora a ke zprávě bývá rovněž přiložena i účetní závěrka společnosti, která byla předmětem auditu. Vzor zprávy auditora, dostupný z www.kacr.cz/vzory-zprav-auditora-o-audit-u-ucetni-zaverky, je uveden v příloze č. 1.

Stěžejním prvkem zprávy auditora je již zmiňovaný **auditorův výrok**. Existují čtyři základní typy tohoto výroku a sice:

- výrok bez výhrad (nebo jeho modifikace výrok bez výhrad se zdůrazněním skutečností),
- výrok s výhradou,
- záporný výrok,
- odmítnutí vydat výrok.

Výrok bez výhrad

Auditor vydá výrok bez výhrad tehdy, pokud je přesvědčen, že auditovaná účetní závěrka společnosti je ve všech ohledech věrným a poctivým zobrazením skutečností. To znamená, že je věrným obrazem stavu majetku, závazků, vlastního jmění a výsledku hospodaření účetní jednotky v souladu s účetními předpisy, a že během auditu nebyly zjištěny žádné skutečnosti, které by nasvědčovaly tomu, že účetnictví není vedeno úplně, správně a průkazným způsobem. Modifikaci tohoto výroku, tedy výrok bez výhrad se zdůrazněním skutečností použije auditor tehdy, jestliže se domnívá, že existuje informace, se kterou by měli být dostatečně seznámeni ostatní uživatelé účetní závěrky. Zdůraznění této skutečnosti se

uvádí samostatně do odstavce, který následuje po vydání výroku bez výhrad společně s odkazem na přílohu, kde je tato skutečnost blíže popsána.

Výrok s výhradou

Výrok s výhradou vydá auditor tehdy, když mu zjištěné skutečnosti nedovolují vydat výrok bez výhrad, ale na druhou stranu tyto skutečnosti nijak zásadně nezkreslují poctivý a věrný obraz skutečnosti. V praxi to nejčastěji znamená, že auditor byl při vykonávání auditu omezen v jeho rozsahu (např. neměl přístup k některým informacím) nebo se objevily neshody s vedením auditované společnosti ohledně některých účetních postupů (např. oceňování) nebo o existenci významné nejistoty.

Záporný výrok

Záporný výrok vydá auditor v případě, kdy se domnívá, že auditovaná účetní závěrka nepodává věrný a poctivý obraz skutečnosti. Jedná se o situaci, kdy nesouhlas s vedením účetní jednotky je zásadní, neboť se týká významné skutečnosti a vedení společnosti není ochotno sjednat nápravu. Auditor musí mít pro podpoření svého názoru dostatek důkazních informací.

Odmítnutí vydat výrok

Odmítnutím vydat výrok auditor konstatuje, že byl při vykonávání auditorských prací zásadně omezen nebo že existuje významná nejistota, o které nemá dostatek informací. Ve své zprávě auditor uvede důvody, které ho k odmítnutí výroku vedly.

4. Audit zásob a pohledávek v obchodní společnosti

Čtvrtá kapitola této diplomové práce je zaměřena na praktickou stránku problematiky auditu ve vybrané obchodní společnosti, jejímž přáním bylo zůstat v anonymitě, a proto je v práci používán smyšlený název Alfa, s.r.o.

U jednotlivých testů bylo vždy nastíněno, jak by toto testování mělo probíhat v praxi a poté byl uveden, postup testování ve společnosti Alfa s r.o. Podrobit přezkoumání všechny položky související s podnikem by bylo velmi náročné (nejen časově), a proto je tato práce zaměřena na oblast zásob a pohledávek společnosti. Zvolení kategorie zásoby bylo nasnadě, jelikož Alfa, s.r.o. je výrobní podnik a tudíž tvoří zásoby významnou část oběžného majetku. K provedení kompletního ověření položek sekce zásob a pohledávek jsou nezbytné znalosti z praxe, a proto byly provedeny pouze testy, které byly uskutečnitelné na základě teoretických znalostí načerpaných z odborné literatury a konzultováním se zaměstnanci účetní jednotky.

4.1 Představení společnosti

Společnost Alfa s ručením omezeným je středně velkým podnikem zabývajícím se výrobou komponentů interiérového vybavení automobilů a na českém trhu působí od roku 2006 a její pozice je za celou dobu působnosti v České republice poměrně stabilní. Jedná se o 100 % dceřinou společnost, jejíž mateřský podnik sídlí v západní Evropě. Hlavními odběrateli je několik tuzemských společností, zabývajících se výrobou automobilů a také jedna zahraniční společnost. I dodavateli materiálu pro výrobu jsou společnosti sídlící v ČR i v zahraničí a tudíž jsou některé účetní transakce evidovány i v zahraniční měně.

Účetní jednotka Alfa s.r.o. podléhá auditu již od svého vzniku. Jedním důvodů je skutečnost, že je zahrnuta do konsolidačního celku a také, že splňuje podmínky stanovené v zákoně o účetnictví pro povinný audit. Poslední tři roky provádí audit stále stejná auditorská společnost. Za celou dobu provozování podnikatelské činnosti společnosti, bylo auditorem objeveno jen několik pochybení, kterých se společnost v dalších účetních obdobích již vyvarovala. Je tedy vysoce pravděpodobné, že účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz finanční pozice a výsledků hospodaření a peněžních toků účetní jednotky. Tato hypotéza bude následně potvrzena nebo vyvrácena, alespoň pro sekci zásob a pohledávek.

4.2 Audit zásob

Zásoby jsou pro podniky zabývající se výrobní činností nezbytné pro plynulé fungování výroby, s čímž také souvisí skutečnost, že zde má společnost vázány značné finanční prostředky a jejich efektivnímu řízení je tedy potřeba věnovat zvláštní pozornost.

Vyjádření cílů auditu je znázorněno anglickou zkratkou CEAVOP⁴, která je tvořena začátečními písmeny jednotlivých cílů, a to:

- completeness – získání přiměřené jistoty, že zásoby jsou správně zaúčtovány,
- existence – získání přiměřené jistoty o existenci a vlastnictví zásob,
- accuracy – získání přiměřené jistoty, že zásoby jsou správně kvantifikovány a zaúčtovány do správného účetního období,
- valuation – získání přiměřené jistoty o správném ocenění zásob,
- ownership - získání přiměřené jistoty, že má účetní jednotka k zásobám vlastnická nebo jiná práva,
- presentation – získání přiměřené jistoty, že zásoby jsou správně klasifikovány a uvedeny v účetní závěrce.

4.2.1 Definování zásob

Zásoby jsou účetní kategorií, která je pro podnik poměrně variabilní. Účetní jednotka si může volit mezi několika způsoby oceňování, účetní a analytické evidence apod. Problematika vedení, ocenění a účtování zásob je obsažena v zákoně o účetnictví, dále v Českých účetních standardech pro podnikatele, konkrétně ve standardu č. 015 a v neposlední řadě jsou zásoby definovány v § 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví a to následovně:⁵

Rozvahová položka "C.I.1. Materiál" zejména obsahuje:

- suroviny, to je základní materiál, které při výrobním procesu přecházejí zcela nebo zčásti do výrobku a tvoří jeho podstatu,
- pomocné látky, které přecházejí také přímo do výrobku, netvoří však jeho podstatu, například lak na výrobky,

⁴ <http://www.mispedia.com/CEAVOP.html>

⁵ § 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

- látky, kterých je zapotřebí pro zajištění provozu účetní jednotky, například mazadla, palivo, čisticí prostředky,
- náhradní díly včetně náhradních dílů určených k výměně komponenty,
- obaly a obalové materiály, pokud nejsou účtovány jako dlouhodobý majetek nebo zboží,
- movité věci s dobou použitelnosti 1 rok a kratší bez ohledu na výši ocenění,
- samostatné movité věci a soubory movitých věcí s dobou použitelnosti delší než jeden rok, nevykázané v položce "B.II.3. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí", považované za drobný hmotný majetek, o kterém účetní jednotka účtuje jako o zásobách,
- pokusná zvířata.

Rozvahová položka "C.I.2. Nedokončená výroba a polotovary" obsahuje:

- produkty, které prošly jedním nebo několika výrobními stupni a nejsou již materiálem, nejsou však dosud hotovým výrobkem; tato položka rovněž obsahuje nedokončené činnosti, při nichž nevznikají hmotné produkty,
- odděleně evidované produkty, to je polotovary, které dosud neprošly všemi výrobními stupni a budou dokončeny nebo zkompletovány do hotových výrobků v dalším výrobním procesu účetní jednotky.

Rozvahová položka "C.I.3. Výrobky" obsahuje věci vlastní výroby určené k prodeji nebo ke spotřebě uvnitř účetní jednotky.

Rozvahová položka "C.I.4. Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny" obsahuje zvířata a jejich skupiny včetně jatečných zvířat, která nejsou vykazována v položkách "B.II.5. Dospělá zvířata a jejich skupiny", "C.I.1. Materiál" a "C.I.5. Zboží".

Rozvahová položka "C.I.5. Zboží" obsahuje movité věci vč. zvířat, nabyté za účelem prodeje, pokud účetní jednotka s těmito věcmi obchoduje. Dále obsahuje výrobky vlastní výroby, které byly aktivovány a předány do vlastních prodejen, a zvířata vlastního chovu, která byla aktivována a jsou určena k prodeji s výjimkou jatečných zvířat. Obsahuje též nemovitosti, které společnost, jejímž předmětem činnosti je nákup a prodej nemovitostí, nakupuje za účelem prodeje a sama je nepoužívá, nepronajímá ani technicky nezhodnocuje.

Rozvahová položka "C.I.6. Poskytnuté zálohy na zásoby" obsahuje krátkodobé a dlouhodobé zálohy poskytnuté na pořízení zásob.

4.2.2 Oceňování zásob a jejich účtování

Z pohledu auditu je vedle správného určení jednotlivých druhů zásob důležité také jejich ocenění. Ocenění zásob pro potřeby účetnictví je upraveno v § 25 zákona o účetnictví a také se jím zabývá § 49 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví. Možné způsoby ocenění zásob jsou doporučeny v Českém účetním standardu pro podnikatele. Zásoby je možné ocenit pořizovacími cenami, reprodukčními pořizovacími cenami nebo vlastními náklady.

Pořizovací cena zásob zahrnuje jak cenu pořízení (nebo předem stanovenou cenu pořízení), tak i další náklady, které s pořízením souvisí, jako např. doprava, clo, provize za zprostředkování nákupu apod. Zásoby, které účetní jednotka nabyla bezplatně (darem) nebo byly nalezeny při inventarizaci, se oceňují prostřednictvím reprodukční pořizovací ceny.

Její výše je totožná s cenou, za kterou by zásoby byly pořízeny v době, kdy se o nich účtuje. U zásob vlastní výroby účetní jednotka pro ocenění použije hodnotu vlastních nákladů, které byly k jejich vyrobění vynaloženy. Výše vlastních nákladů se určí pomocí vnitropodnikových kalkulací a může zahrnovat jak přímé náklady, tak i poměrnou část nákladů nepřímých.

Účtovat o pořízení a úbytku zásob je možné dvěma způsoby, a sice průběžně během účetního období způsobem „A“ nebo periodickým způsobem „B“. Záleží pouze na rozhodnutí účetní jednotky, kterou z těchto metod si zvolí pro zachycení zásob ve svém účetnictví. U způsobu „B“ je však důležité, aby účetní jednotka byla schopna zajistit průkazné vedení evidence zásob tak, aby bylo v průběhu účetního období možné zjistit aktuální stav zásob včetně jejich ocenění podle zákona.

Pokud se účetní jednotka rozhodne účtovat o zásobách způsobem „A“, pak jsou veškeré nákupy a spotřeba zásob evidovány na majetkových účtech 111 – Pořízení materiálu, 112 – Materiál na skladě, 131 – Pořízení zboží a 132 – Zboží. V případě účtování zásob pomocí metody „B“ není v průběhu účetního období účtováno na majetkových účtech, ale veškeré nákupy se účtují přímo do spotřeby na účet 501 – Spotřeba materiálu nebo 504 – Prodané zboží. Při uzavírání účetních knih se počáteční stav zásob na skladě k 1. 1. zaúčtuje jednorázově do nákladů a stav zásob zjištěný inventurou k 31. 12. se zaúčtuje jako nový zůstatek zásob se souvztažným zápisem ve prospěch nákladových účtů.

4.2.3 Průběh auditu zásob v praxi ve společnosti Alfa, s.r.o.

Jak již bylo zmíněno, jsou zásoby, zvláště pro výrobní podnik, kterým je také společnost Alfa, s.r.o. velmi důležité. Účetní jednotka musí mít při řízení zásob na paměti nejen minimální objem zásob nezbytný k plynulému chodu výroby, ale také určité maximum. V zásobách má společnost totiž vázány nemalé finanční prostředky a také je důležité si uvědomit, že některé druhy zásob mohou časem ztrácet na hodnotě. Hodnota zásob je uvedena ve výkazu rozvahy, tím pádem je součástí účetní závěrky, a proto je také předmětem auditorského ověření. Auditor se při své práci soustředí zejména na možné nadhodnocení zásob. V tom případě je hodnota zásob zachycená v účetnictví vyšší, než je jejich skutečná hodnota. Účetní jednotka nadhodnocuje zásoby zejména v případě, kdy chce u uživatelů informací plynoucích z účetní závěrky vzbudit dojem, že hodnota jejího majetku je vyšší, než je tomu ve skutečnosti.

V průběhu auditorských činností týkajících se zásob účetní jednotky, je prakticky nemožné, aby auditor zkontroloval každou položku zásob. Proto se zaměřuje spíše na zjištění, zda zásoby zachycené v účetnictví společnosti fyzicky skutečně existují a zda účetní jednotka vlastní všechny potřebné dokumenty, které se zásobami souvisí, jako je faktura od dodavatele, dodací a přepravní list, doklad o přijetí zásob na sklad apod. Auditor také namátkově vybere a zkontroluje několik faktur, aby ověřil, zda jsou zásoby správně zaúčtovány v příslušném účetním období a zda jsou evidovány ve správném ocenění.

Společnost Alfa s.r.o. účtuje o zásobách pomocí používanější ze dvou možných metod, tedy metody „A“. Což v praxi znamená, že v účetnictví jsou zachyceny veškeré příjemky a výdejky a v průběhu účetního období se účtuje na účty 111 a 112, je tedy možné přesně zjistit aktuální stav zásob na skladě. Zásoby jsou při jejich pořízení účtovány v pořizovacích cenách. Do hodnoty zásob jsou tedy zahrnuty jak ceny pořízení, tak i další vedlejší náklady s pořízením spojené. Naproti tomu pro ocenění při výdeji zásob ze skladu používá Alfa, s.r.o. metodu váženého aritmetického průměru. Nedokončená výroba je oceňována na úrovni vlastních nákladů výroby. Zásoby polotovarů a hotových výrobků jsou oceněny na základě plánovaných kalkulací skladovými cenami. Společnost nemá nastaveny žádné normy přirozených úbytků, neboť nemá na skladě žádný druh zásob, který by mohl být znehodnocen například rozprašováním, vyschnutím v rámci technologických úbytků ve výrobním, zásobovacím nebo odbytovém procesu apod.

Výpočet hladiny významnosti a množství testovaných položek

Na samém začátku provádění auditu zásob je důležité, aby auditor správně stanovil hladinu významnost (materialitu). Poté na základě zjištěného výsledku stanoví počet položek, které budou následně podrobeny testování. Pro stanovení materiality u účetní jednotky Alfa s.r.o. byl aplikován nejpoužívanější z možných výpočtů, tedy 1,5 % z hodnoty celkových tržeb společnosti. Jedná se o nejpoužívanější výpočet zejména proto, že výše celkových tržeb spolehlivě odráží hospodářský vývoj účetní jednotky.

Celkovou částku tržeb lze zjistit pouze z jednoho účtu, a to z účtu 601 – Tržby za vlastní výrobky, jelikož společnost Alfa s.r.o. neposkytuje žádné služby ani neprodává zboží. Hodnota zachycená na účtu 601 k 31. 12. 2012 činila 451 117 900 Kč. Tato částka musí být následně vynásobena koeficientem 0,015, aby byla zjištěna výše materiality, od které je však nutné ještě odečíst procento očekávané chyby. Tímto výpočtem je získána hodnota označovaná jako tzv. prováděcí materialita. Na jejím základě je možné vypočítat množství položek, které je nutné otestovat. Výše procenta očekávané chyby se obvykle pohybuje v rozmezí 10 – 20 %. Ve společnosti Alfa s.r.o. byla auditorem stanovena v posledních dvou letech stanovena stejná výše procenta očekávané chyby, a sice 12 % a proto byla použita i pro praktické výpočty v této praktické kapitole.

Výpočet materiality bez zohlednění očekávaných chyb = $451\,117\,900 \cdot 0,015 \doteq$
 $\doteq 6\,766\,769$ Kč.

Výpočet prováděcí materiality = $6\,766\,769 - 0,12 \cdot 6\,766\,769 \doteq 5\,954\,757$ Kč.

Dále je nutné, aby auditor vypočítal hodnotu přípustné chyby, tedy maximální odchylky, která se může na účtech společnosti vyskytovat, aniž by balance účtu mohla být považována za zkreslenou. Nejčastěji bývá tato odchylka stanovena ve výši 2 – 5 % z vypočtené materiality. Pokud auditor během testování objeví chybu, musí ji porovnat s hodnotou maximální přípustné odchylky a pokud je zjištěná chyba vyšší než přípustná odchylka, pak se jedná o chybu významnou a společnost by měla zjednat nápravu. Pokud by tak neučinila, zohlednil by auditor tuto skutečnost při vydání výroku. Hodnota přípustné chyby ve společnosti Alfa s.r.o. byla stanovena ve výši 2 % z materiality.

Výpočet maximální přípustné odchylky = $0,02 \cdot 6\,766\,769 = 135\,335$ Kč.

Určení velikosti vzorků se odvíjí nejen od stanovené hladiny významnosti, ale také od auditorova přístupu, kolik vzorků bude představovat podíl konečného zůstatku daného účtu a materiality.

Odsouhlasení registrů zásob na hlavní knihu

Prvním krok praktického provádění auditu v účetní jednotce, který musí auditor vykonat je porovnání hlavní účetní knihy s knihou skladové evidence (registrem zásob). Auditor také porovnává stav zásob k 31. 12. předchozího roku se stavem zásob k 31. 12. tohoto roku. Hodnota zásob v hlavní knize a hodnota zásob v registru účetní jednotky Alfa s.r.o. byly stejné, ale byl zaznamenán rozdíl při porovnání stavu zásob k 31. 12. 2011 a stavu k 31. 12. 2012. Tento rozdíl byl nalezen na účtu hotových výrobků. Podle konečných stavů těchto účtů bylo vypočítáno, že přírůstek hotových výrobků byl nižší, než udával stav na účtu 613 – Změna stavu hotových výrobků. Tato odchylka však byla vzhledem ke stanovené výši hladiny významnosti zcela zanedbatelná.

Inventura zásob

Stěžejním zdrojem informací pro správné testování zásob je pro auditora inventura zásob. Auditovaná společnost je povinna umožnit auditorovi se provádění inventury účastnit. V opačném případě by mohla nastat situace, kdy by auditor vydal výrok s výhradou.

Ve společnosti Alfa s.r.o. je inventura prováděna v souladu se zákonem o účetnictví jednou ročně. Inventury se obvykle neúčastní samotný auditor, ale jím pověřený asistent. Jelikož probíhá inventura zásob v první polovině měsíce prosince, není možné pro výpočet materiality vycházet z hodnot ke konci roku, protože v tuto dobu ještě přirozeně nejsou známe. Pro správný **výpočet hladiny významnosti** je tedy nutné nejdříve stanovit přibližnou hodnotu tržeb.

Výše tržeb ve společnosti Alfa s.r.o. je zachycena pouze na účtu 601 – Tržby za vlastní výrobky, jelikož účetní jednotka neposkytuje žádné služby ani neprodává zboží. Pro stanovení odhadu hodnoty tržeb se používá metoda extrapolace, kdy se při stanovení budoucí úrovně tržeb vychází z hodnot minulých. To znamená, že výše tržeb, zjištěná z účtu 601 za jedenáct uplynulých měsíců se vydělí tímto počtem měsíců a poté se vynásobí dvanácti. Takto získáme hodnotu tržeb společnosti Alfa s.r.o. ve výši 465 070 000 Kč. Výše materiality je určena vynásobením hodnoty celkových tržeb koeficientem 0,015. Od této částky je dále nutné odečíst procento očekávané chyby a zjištěný výsledek bývá označován jako

tzv. prováděcí materialita, na základě které je možné vypočítat množství položek, které je nutné otestovat. Výše procenta očekávané chyby se obvykle pohybuje v rozmezí 10 – 20 %. Ve společnosti Alfa s r.o. byla její hodnota stanovena ve výši 12 %.

Výpočet materiality bez zohlednění očekávaných chyb = $0,015 \times 465\,070\,000 =$
 $= 6\,976\,050$ Kč.

Výpočet prováděcí materiality = $6\,976\,050 - 0,12 \times 6\,976\,050 =$ **6 138 924** Kč.

Vzorky určené k testování auditorem je možné vybrat dvojím způsobem. První metoda spočívá ve vybírání vzorků ze záznamů do skutečnosti. V běžně používané auditorské terminologii se můžeme setkat také s názvem „**sheet to floor**“. V praxi tato metoda probíhá tak, že auditor vybere předem stanovený počet položek podle inventurních soupisů účetní jednotky a poté ověří, zda tyto zásoby na skladě fyzicky existují a zda jejich skutečné množství odpovídá množství uvedenému v soupisu.

Druhou možností pro výběr vzorků k testování je opačný postup, takzvaná „**floor to sheet**“ metoda, kdy si auditor během prohlédnutí skladu zásob vytipuje stanovený počet položek, následně tyto zásoby ověří (přepočítá) a zkontroluje, zda množství fyzicky existujících zásob odpovídá množství zachycenému v inventurním soupisu. Pro ověření si auditor přirozeně vybírá ty položky, jejichž hodnota je v poměru k celkové hodnotě zásob co nejvyšší. Jestliže totiž kontrola auditora obsáhne například 80 % z celkové hodnoty zásob účetní jednotky a nebude u těchto zásob nalezena chyba, existuje jen velmi malá pravděpodobnost, že ve zbývajících 20 % bude zjištěna nesprávnost.

V předchozích letech bylo na základě auditorského přístupu auditorské společnosti stanoveno, že asistent auditora má při inventuře za úkol ověřit cca 14 položek zásob. Polovina položek byla vybrána pomocí metody „**floor to sheet**“ a druhá polovina byla vybrána způsobem „**sheet to floor**“. Největší část testovaných položek bývá obvykle vybrána z oblasti materiálu (většinou osm až devět položek), zhruba polovina zbývajících položek se vybírá z nedokončené výroby a polotovarů a zbylými testovanými vzorky jsou hotové výrobky.

Pro potřeby této práce bylo k testování vybráno menší množství položek, než jaké běžně testuje auditorská společnost. Jednalo se o čtyři vzorky materiálu a po jednom vzorku polotovarů, nedokončené výroby a hotových výrobků. Stejně jako u postupu auditora byly použity oba způsoby výběru testovaných položek. Čtyři vzorky byly vybrány metodou „**floor to sheet**“ a zbývajících tři položky metodou „**sheet to floor**“. Využití obou možných způsobů

výběru testovaných položek je ideálním postupem, protože je pokryto riziko, že ve skladu fyzicky existují položky, které nejsou zachyceny v registru zásob účetní jednotky.

Ověřování pomocí první výše zmíněné metody probíhalo tak, že byly ve skladu vybrány dvě položky materiálu, jeden vzorek nedokončené výroby a jeden hotový výrobek. Tyto položky byly následně přepočítány a výsledek byl porovnán s hodnotou uvedenou ve sčítacím archu. Druhou metodou byl vybrán zbývající počet testovaných položek ze sčítacího archu společnosti Alfa s.r.o. Vzorky byly poté přepočítány a zjištěná hodnota se porovnála s údajem zachyceným ve sčítacím archu. U dvou testovaných položek materiálu byla zjištěna odchylka. V jednom případě se jednalo o přebytek materiálu a ve druhém naopak o nadbytek, oba rozdíly však byly hodnotově bezvýznamné.

Auditor by se měl během inventury zaměřit nejen na přepočítání testovaných vzorků, ale také by měl dobře pozorovat, celý průběh a postup inventury prováděné pověřenými zaměstnanci účetní jednotky.

Ve společnosti Alfa s.r.o. se celkový průběh a postup inventury jevil převážně jako vydařený. K zajištění hladšího průběhu inventury by však nepochybně přispělo zřetelné označení již přepočítaných zásob, tím by bylo také zajištěno, že žádná z položek zásob nezůstane opomenuta.

Jelikož audit ve společnosti Alfa s.r.o. probíhá každým rokem, již od jejího vzniku, byly výrazné nedostatky v průběhu inventury na auditorovo doporučení již odstraněny. Jednalo se například o předvyplněné inventurní soupisy, kdy pracovníci pověřeni vykonáváním inventury měli k dispozici hodnotu množství zásob, které by se měly ve skladu nacházet. Takto předvyplněné archy jsou velmi nežádoucí, protože by mohlo dojít k podvodům v inventuře, kdy by zaměstnanci fyzické přepočítání zásob vůbec neprovedli a pouze by označili uvedené množství jako spočítané. Dále účetní jednotka pochybila, když při provádění inventury chyběly na inventurních soupisech podpisy zodpovědných osob. Tato skutečnost je ve své podstatě neplněním litery zákona o účetnictví, a proto bylo nutné, aby byla sjednána náprava.

V průběhu inventury by si měl auditor všimnout také zásob, které sice nebyly vybrány jako vzorek k testování, ale jsou poškozené nebo evidentně dlouho nepoužívané (např. silně zaprášené, i když ve skladu není vysoká prašnost). U takovýchto zásob se následně zjišťuje, jak dlouho jsou na skladě evidovány a zda nemá účetní jednotka špatně nastavený systém,

pomocí kterého zjišťuje, zda nejsou zásoby zastaralé. Ve společnosti Alfa s.r.o. se však žádné zásoby tohoto druhu nevyskytovaly.

Protože inventura probíhá před koncem účetního období, je nutné, aby auditor následně porovnal skutečnou hodnotu zásob uvedenou v registru zásob sestavenému k poslednímu dni účetního období s očekávanou hodnotou zásob. Očekávanou hodnotu zjistíme vynásobením množství daného druhu zásob skladovou cenou zásob a k výsledku je přičtena hodnota přírůstků a odečtena hodnota úbytků do konce roku. Při porovnání očekávané hodnoty se skutečným stavem zásob společnosti Alfa s.r.o. nebyl zjištěn žádný významný rozdíl.

Test ocenění

Dalším důležitým krokem auditu zásob je provedení testu ocenění (tzv. valuation test) pro zásoby materiálu. Auditor má za úkol nejdříve vypočítat velikost vzorku zásob, které bude testovat. Pro tento výpočet je potřeba znát hladinu významnosti, která byla stanovena ve výši **5 954 757 Kč** a také částku zachycenou na účtu 112 – Materiál na skladě, která činila **34 180 305 Kč**. Vydělením konečného stavu účtu 112 plánovanou materialitou získáme podíl 5,74. Velikost vzorku však závisí také na rozhodnutí auditora a jeho auditorském přístupu. K testování mohou být vybrány stejné vzorky, které byly ověřovány během inventury. Při testování ocenění zásob ve společnosti Alfa s.r.o. auditor obvykle vybírá polovinu testovaných vzorků ze zásob již ověřených v rámci inventury a druhá polovina zahrnuje položky nové, netestované.

Pro testování ocenění ve společnosti Alfa s.r.o. byly z důvodu nedostatku časového prostoru pro provedení auditu pro potřeby této práce vybrány čtyři položky materiálu. K těmto položkám byly zaměstnanci účetní jednotky dány k dispozici skladové karty, ze kterých je zjišťována jednotková cena zásob k 31. 12. 2012. Tato cena byla následně porovnána s jednotkovou cenou fakturovanou při posledním nákupu v roce 2012. Rozdíl mezi těmito cenami byl vypočítán procentuálně a odchylka byla zjištěna u dvou testovaných položek. Pohybovala se však v rozmezí 0,3 – 2,8 %, což je pro účetní jednotku, která má nastaveno ocenění materiálových zásob průměrnými cenami hodnota přijatelná, neboť rozdíl by neměl být větší než 5 %. U zbývajících dvou testovaných položek byl rozdíl nulový, neboť jsou tyto položky vysoce obrátkové.

V minulých letech objevil auditor významnou odchylku pouze jednou. Ta byla způsobena tím, že společnost Alfa s r.o. ztratila koncem účetního období stálého dodavatele speciálních plastových komponent a poslední vystavená faktura v daném roce již byla od dodavatele nového, který však prodával novým odběratelům materiál za vyšší ceny.

Testování opravných položek k zásobám

Velkou pozornost by měl auditor věnovat také opravným položkám k zásobám. Prostřednictvím opravných položek účetní jednotka zajišťuje dodržení zásady opatrnosti, která spočívá v tom, že jsou zásoby oceněny v takové výši, která odpovídá očekávanému ekonomickému prospěchu, který z nich společnosti plyne. Tato skutečnost přispívá k věrnému a poctivému zobrazení finanční pozice podniku.

Testování opravných položek k zásobám je poměrně náročný proces. Během tohoto testování ve společnosti Alfa s r.o. bylo potřeba nejdříve zjistit obrátkovost zásob materiálu. V listinném dokumentu poskytnutém zaměstnancem společnosti byla zachycena data posledních výdejů jednotlivých položek materiálu do spotřeby. Pomocí funkcí v programu MS Excel byl následně zjišťován počet dní, po které nebyl zaznamenán výdej materiálu do spotřeby. Bylo zjištěno, že společnost má na skladě více než rok nepoužívané zásoby, jejichž hodnota je 275 000 Kč. Očekávaná hodnota opravné položky k těmto zásobám byla vypočítána na základě pravidel, která má účetní jednotka pro tvorbu opravných položek stanovena v interní směrnici. Opravná položka byla tedy stanovena ve výši 100 %. Společnost má ve svém účetnictví zaúčtovanou opravnou položku k těmto zásobám ve výši 275 000 Kč, tudíž zde nebyl neidentifikován žádný problém. U hotových výrobků společnost nemá vytvořeny žádné opravné položky, neboť neexistuje faktor, který by možné znehodnocení indikoval.

V minulosti měla společnost již dvakrát problém s nezaúčtováním opravných položek k zásobám. Ty byly vždy zaúčtovány až na auditorovo doporučení. Tato pochybení se týkala prvních dvou účetních období společnosti. Od té doby již auditor v tvorbě opravných položek neshledal žádná pochybení.

Kontrola správného ocenění při vyskladnění zásob

Správné ocenění zásob při jejich vyskladnění je další oblastí, ke které by měla směřovat auditorova pozornost. Existuje několik metod ocenění, např. metoda FIFO, LIFO, vážený aritmetický průměr, skutečné pořizovací ceny apod. Tyto metody jsou založeny

na skutečnosti, že zásoby jsou na sklad přijímány v různých časech, množstvích a hlavně vstupních cenách. Každá účetní jednotka si může v souladu s českými právními předpisy zvolit, jaký způsob ocenění při vyskladnění svých zásob použije. Auditor by měl zvážit, zda je metoda používaná účetní jednotkou správně zvolená a zda je v podniku také důsledně aplikována (ruční nebo počítačová evidence).

Auditor během prvního auditu ve společnosti Alfa s r.o. po zvážení všech okolností zhodnotil používanou metodu jako adekvátní a také se přesvědčil o jejím správném aplikování zaměstnanci účetní jednotky pomocí výpočetní techniky. Účetní jednotka za dosavadní dobu vykonávání své podnikatelské činnosti způsob ocenění pro vyskladnění nezměnila a nenastaly ani žádné skutečnosti, které by mohly výběr metody ovlivnit, tudíž její použití stále vhodné.

Shrnutí auditu zásob

Zásoby ve výrobním podniku jsou pro auditora poměrně komplikovanou a časově náročnou oblastí k testování. Rozsah a způsob testování zásob může probíhat u každé účetní jednotky rozdílně, s ohledem na strukturu zásob, metodu ocenění, riziko identifikované v souvislosti s testováním sekce zásob apod.

Ve společnosti Alfa s r.o. nebyla zjištěna žádná závažná pochybení. Pokud byly nalezeny nějaké nesrovnalosti, pak jen v nevýznamné výši, která nemá vliv na věrné a poctivé zobrazení skutečnosti. Tato skutečnost je způsobena také tím, že společnost dbá na rady auditorů a snaží se přijmout všechna jejich doporučení. Jediné co by mohlo být v oblasti zásob vytknuto, byl poněkud chaotický postup při inventuře a chybějící zřetelné označování již zkontrolovaných položek.

4.3 Audit pohledávek

Při provádění auditu pohledávek auditor obvykle kontroluje, zda byly pohledávky zaúčtovány v souladu s platnými účetními předpisy, ve správném účetním období a v návaznosti na příslušné účetní doklady. Základem přezkoumání pohledávek je ověření skutečnosti, zda pohledávky nebyly nadhodnoceny, protože tím by byl výrazně zkreslen poctivý obraz skutečnosti, který má účetní závěrka poskytovat.

Auditor by měl získat přiměřené ujištění, že pohledávky:

- existují,
- jsou správně oceněny a
- jsou zaúčtovány do správného období a ve správné částce.

4.3.1 Charakteristika pohledávek

Pohledávku můžeme definovat jako právo věřitele na plnění závazku dlužníkem. Ve výkazu rozvaha jsou pohledávky zachyceny na straně aktiv a v účtové osnově je najdeme v účtové třídě 3.

Podle doby splatnosti můžeme pohledávky rozdělit na krátkodobé a dlouhodobé. Dlouhodobými pohledávkami jsou pohledávky, jejichž doba splatnosti je delší než jeden rok. Naproti tomu krátkodobé pohledávky jsou definovány splatností kratší než jeden rok. Nejčastěji účetní jednotce vznikají pohledávky z obchodních vztahů (tzv. pohledávky za odběrateli), dále společnosti účtují o pohledávkách za zaměstnanci, za finančními institucemi, za upsaný základní kapitál a další. Oblast pohledávek je upravována Českým účetním standardem č. 017 – Zúčtovací vztahy a také Vyhláškou číslo 500/2002 Sb., konkrétně § 10 – 11.

Dlouhodobé pohledávky ⁶

Hned v úvodu je nutné zmínit důležitou a velmi využívanou rozvahovou položku, kterou jsou Pohledávky z **obchodních vztahů**, kde jsou zahrnuty také cenné papíry předané bance k eskontu. V položce Pohledávky – **ovládaná nebo ovládající osoba** jsou zahrnuty pohledávky za ovládanými osobami, mezi ovládanými osobami a za ovládajícími osobami, s výjimkou pohledávek vykazovaných v jiných položkách. Pohledávky za účetními jednotkami pod podstatným vlivem, mezi účetními jednotkami pod podstatným vlivem a pohledávky účetních jednotek pod podstatným vlivem za účetními jednotkami uplatňujícími podstatný vliv, s výjimkou pohledávek vykazovaných v jiných položkách jsou součástí rozvahové položky Pohledávky - **podstatný vliv**.

⁶ § 10 Vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví

Pohledávky za **společníky, členy družstva a za účastníky sdružení** s výjimkou pohledávek vykazovaných v jiných položkách obsahují zejména pohledávky ve výši předepsané úhrady ztráty a pohledávky za účastníky sdružení, které není právnickou osobou.

Mezi dlouhodobé pohledávky patří také rozvahová položka Dlouhodobé poskytnuté zálohy, která obsahuje u všech účetních jednotek poskytnuté dlouhodobé zálohy, s výjimkou záloh vykázaných v položkách Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek, Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek, Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek, Poskytnuté zálohy na zásoby a Krátkodobé poskytnuté zálohy.

Poměrně specifická položka jsou Dohadné účty aktivní. Zde jsou zahrnuty částky pohledávek stanovené například podle smluv, u kterých se očekává splatnost delší než jeden rok, které nejsou doloženy veškerými potřebnými doklady, a tedy není známa jejich přesná výše. Poslední rozvahovou položkou dlouhodobých pohledávek jsou Jiné pohledávky. Ty obsahují u všech účetních jednotek zejména dlouhodobé pohledávky za zaměstnanci, pohledávky z prodeje podniku nebo jeho části, pohledávky z pronájmu podniku nebo jeho části, nakoupené opce, pohledávky z titulu náhrady mank a škod a dlouhodobé pohledávky z vydaných dluhopisů.

Krátkodobé pohledávky⁷

Mezi krátkodobé pohledávky jsou zahrnuty obdobné rozvahové položky, jako u krátkodobých pohledávek, s tím rozdílem, že doba splatnosti je jeden rok a kratší. Patří zde také Pohledávky z obchodních vztahů, Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení, Krátkodobé poskytnuté zálohy a Dohadné účty aktivní. Obsah vyjmenovaných rozvahových položek je obdobný jako výše uvedené vymezení dlouhodobých pohledávek.

Rozdíly se nacházejí u dále vyjmenovaných rozvahových položek. Rozvahová položka Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba obsahuje kromě titulů uvedených u těchto pohledávek dlouhodobého charakteru také poskytnuté půjčky a úvěry. Ty jsou navíc obsaženy také v rozvahové položce Pohledávky – podstatný vliv. Další rozdíl se nachází ve vymezení položky Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení, kde jsou navíc obsaženy zejména krátkodobé půjčky společníkům, členům družstva a převod nákladů

⁷ § 11 Vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví

a výnosů mezi účastníky sdružení, které není právnickou osobou. Položka Jiné pohledávky má stejné obsahové vymezení jako Jiné pohledávky dlouhodobé, ale navíc obsahuje ještě pohledávky vkladatele z titulu vkladu do doby zápisu do obchodního rejstříku a poskytnuté půjčky a úvěry, s výjimkou půjček a úvěrů vykazovaných v položkách Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba, Pohledávky - podstatný vliv a Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení.

Mezi krátkodobé pohledávky patří také rozvahová položka Stát - daňové pohledávky, která obsahuje zejména pohledávky z titulu přímých a nepřímých daní a uhrazených daňových záloh.

4.3.2 Ocenění pohledávek

Správné ocenění pohledávek je nezbytným předpokladem pro jejich správné zachycení v účetnictví. O tom, v jakém ocenění bude pohledávka zaúčtována, rozhoduje skutečnost, zda se jedná o pohledávku vlastní nebo cizí. Vlastní pohledávky vznikají na základě právního vztahu mezi věřitelem a dlužníkem, vystupují zde tedy dva subjekty. Naproti tomu pohledávka cizí, se týká více než dvou subjektů. Vystupuje zde jak věřitel a dlužník, tak další navíc ještě nový subjekt, na kterého věřitel pohledávku převedl (nejčastěji prodejem, dále vkladem nebo darem apod.). Tento nový subjekt bude o nabyté pohledávce účtovat jako o pohledávce cizí.

Vlastní pohledávka se tedy oceňuje při jejím vzniku, a sice ve jmenovité hodnotě. Cizí pohledávka se oceňuje prostřednictvím pořizovací ceny, tedy částky, za kterou byla pohledávka pořízena a dalšími náklady, které bylo potřeba vynaložit v souvislosti s jejím pořízením (např. výdaje na znalecké ocenění nakupovaných pohledávek, odměny právníkům apod.). Pohledávky, které účetní jednotka nabyla a určila k obchodování, se oceňují pomocí reálné hodnoty.

Jestliže jsou pohledávky vyjádřeny v cizí měně, je nutné, aby je účetní jednotka evidovala nejenom v této cizí měně, ale také v měně české. Způsob přepočtu pohledávek z měny cizí na měnu českou je upraven v § 24 odst. 6 – 8 zákona o účetnictví. Účetní jednotka je také povinna přepočítat pohledávky k datu sestavení účetní závěrky aktuálním kurzem vyhlášeným ČNB a tento přepočet zaevidovat do svého účetnictví.

4.3.3 Průběh auditu pohledávek v praxi ve společnosti Alfa s r.o.

Na začátku samotného provádění auditu je nutné, aby auditor vybral z obrátové předvahy poskytnuté účetní jednotkou ty účty, které souvisí s oblastí pohledávek. Poté musí u každého účtu rozhodnout, zda ho vůbec bude testovat a pokud ano, tak zda tak učiní v rámci auditu pohledávek nebo zda jej bude testovat v jiné sekci. Pokud na nějakém účtu pohledávek nebyl během účetního období zaznamenán téměř žádný pohyb nebo pokud jsou hodnoty transakcí na tomto účtu nevýznamné a stejně tak i konečný zůstatek, pak tyto účty zpravidla nejsou podrobeny testování. Ve společnosti Alfa s r.o. byly účty tohoto druhu nalezeny dva. Jednalo se o účet 315 - Ostatní pohledávky a také účet 378 – Jiné pohledávky. Na obou těchto účtech nebyl v průběhu uplynulého roku zaznamenán téměř žádný pohyb, a pokud ano, tak se jednalo o nevýznamné částky a tyto účty tudíž nebyly vybrány pro testování.

Matematická verifikace

Následující krok spočívá v získání detailního rozpisu účtu 311 – Pohledávky z obchodních vztahů. Zaměstnancem společnosti byl umožněn přístup k elektronické podobě tabulky, která byla tvořena nezaplacenými fakturami odběratelů k 31. 12. 2012. Tato tabulka obsahovala následující údaje: číslo nezaplacené faktury, číslo a jméno odběratele, datum vystavení a splatnosti faktury, originální měnu, částku v originální měně, přepočtenou částku v Kč a kurz použitý pro její přepočet. Jelikož fakturované částky byly poměrně vysoké, byly pro větší přehlednost tabulky poděleny tisícem. Následně byla vypočtena dlužná částka pro každého odběratele zvlášť a také pro všechny odběratele dohromady. Celkovou dlužnou částku je nutné porovnat s hodnotou evidovanou v hlavní knize účetní jednotky, aby bylo možné zjistit, zda je předložené saldo správné.

Při navázání salda na hlavní knihu byl objeven pouze zanedbatelný rozdíl ve výši 1 800 Kč a tato částka nemůže další testování významně ovlivnit. V případě zjištění významného rozdílu je nutné, aby auditor požádal vedení účetní jednotky o vysvětlení této skutečnosti. Ani v minulých letech se však auditor při provádění auditu ve společnosti Alfa s r.o. s žádným významnějším rozdílem mezi saldem a hlavní knihou nesetkal.

Výpočet meziročních změn zůstatků účtů pohledávek

V další fázi auditu pohledávek jsou určovány meziroční změny zůstatků účtů. Výpočet se provádí jak v absolutní, tak v procentuální hodnotě. U změn, které auditor resp. vnitřní politika auditorské firmy určí jako významné, je auditovaná účetní jednotka povinna podat vysvětlení. Na účtu 311 – Pohledávky z obchodních vztahů může být takováto změna způsobena například novým významným odběratelem, na účtu 391 – Opravné položky může být větší meziroční nárůst ovlivněn výrazným zhoršením finanční situace klienta apod.

Přepočet pohledávek v cizí měně

Společnost Alfa s.r.o. má jednoho významného odběratele také na Slovensku, neevduje tedy pouze pohledávky v CZK, ale i v EUR. Každá účetní jednotka má povinnost přepočítat své pohledávky k datu sestavení účetní závěrky a tento přepočet je prováděn pomocí aktuálního kurzu ČNB. Proto je nutné provést na konci roku nezávislý přepočet pohledávek.

Kurz ČNB vydaný k 31. 12. 2012 byl 25,14 Kč/EUR. Pomocí tohoto kurzu bylo provedeno nezávislé přepočítání pohledávek a zjištěná hodnota byla shodná s výší pohledávek přepočtených zaměstnancem účetní jednotky a zaevidovaných v účetnictví.

Přepočet pohledávek v cizí měně je jednou z oblastí, kdy auditor objeví chybu jen ve výjimečných případech a stejně je tomu i u společnosti Alfa s.r.o. Zde byla auditorem v minulých letech objevena nesprávnost pouze jednou a ta byla způsobena chybou ve výpočtu.

Konfirmace

V další fázi auditu je pomocí tzv. konfirmačních dopisů ověřeno, zda pohledávky evidované v účetnictví společnosti skutečně existují a zda není jejich hodnota nadhodnocena. Je totiž pravděpodobné, že odběratelé potvrdí pohledávku ve výši, kterou skutečně dluží, nikoli vyšší. Ve většině firem se konfirmace provádí u zhruba 70 % pohledávek. Konfirmace je spolehlivým zdrojem informací, protože:⁸

- důkazní informace jsou spolehlivější, pokud jsou získány z nezávislého externího zdroje,

⁸ <http://www.kacr.cz/data/Metodika/Auditing/ISA/ISA505.pdf>

- důkazní informace, které získá přímo auditor, jsou spolehlivější než důkazní informace získané nepřímo nebo vydedukované důkazní informace,
- důkazní informace jsou spolehlivější, pokud jsou písemně zdokumentovány,
- důkazní informace pocházející z originálních dokumentů jsou spolehlivější než důkazní informace pocházející z fotokopií nebo faksimilií.

Vzor konfirmačního dopisu auditor předloží klientovi a ten je následně požádán, aby dopisy připravil a rozeslal určeným odběratelům. Konfirmační dopisy mohou být dvojího typu. Pozitivní a negativní. Pozitivním konfirmačním dopisem je vyžadováno, aby odběratel na dopis písemně odpověděl auditorské společnosti. Odběratelé buďto potvrdí zůstatek evidovaný v auditovaném podniku nebo uvedou částku zachycenou v jejich účetnictví a případně doplní informace, které by tento rozdíl objasnily. Negativní konfirmační dopis je pro oslovené odběratele výhodnější v tom, že na něj nemusí odpovídat, pokud uvedený zůstatek souhlasí se zůstatkem zaúčtovaným odběratelem. Nevýhodou negativního konfirmačního dopisu je fakt, že nezaslání odpovědi odběratelem nemusí být způsobeno shodou v zůstatcích, ale jeho neochotou spolupracovat s auditorskou společností, proto se tento typ konfirmace provádí v praxi méně často. Vzor pozitivního konfirmačního dopisu, dostupný z www.kacr.cz/Data/extranet/.../Cast_4_Konfirmace_Pohledavky.doc, je uveden v příloze č. 2.

U konfirmací, které jsou odběratelem potvrzeny ve stejné částce, jaká je zachycena v účetnictví klienta, není třeba, aby auditor tyto pohledávky dále zkoumal. Pokud jsou však mezi těmito hodnotami rozdíly nebo pokud konfirmační dopis nebyl odběratelem vůbec potvrzen, pak je nutné, aby auditor tyto pohledávky dále ověřil. Nejčastěji tyto rozdíly bývají způsobeny časovou prodlevou, kdy klient vystavil fakturu a zaevidoval pohledávku na konci prosince, ale odběratel fakturu obdržel až začátkem ledna nebo koncem prosince odběratel uhradil fakturu, ale peníze byly na účet auditované společnosti připsány až začátkem ledna.

Během auditu ve společnosti Alfa s.r.o. jsou auditorem používány pozitivní konfirmační dopisy. Společnost má dva velké odběratele v České republice a jednoho na Slovensku. Všem těmto odběratelům auditor zasílá pozitivní konfirmační dopisy. A ačkoliv je někdy nutné přistoupit k telefonickému urgování odběratelů, vždy se podaří získat odpověď. Často se v praxi stává, že odběratelé konfirmaci nepotvrdí a auditor je posléze nucen provést alternativní testování. Při provádění auditu za rok 2011 byly ve společnosti rovněž potvrzeny všechny konfirmační dopisy, ale jeden z odběratelů uváděl jinou hodnotu pohledávky, než

jaká byla zachycena v účetnictví společnosti. Odběratel tuto skutečnost zdůvodnil tím, že fakturu vystavenou společností Alfa s.r.o. uhradil 31. 12. 2011. Společnost auditorovi následnou úhradu potvrdila s tím, že platba byla na bankovní účet připsána až 3. 1. 2012. Auditor toto tvrzení ověřil nahlédnutím do bankovního výpisu za měsíc leden, kde byla fakturovaná částka skutečně připsána. Toto objasnění rozdílu bylo pro auditora uspokojivé a nebyla proto identifikována žádná chyba.

Testování věkové struktury pohledávek

Dále auditor testuje věkovou strukturu pohledávek. Tímto testem je zjišťováno, kolik dní uplynulo od splatnosti pohledávek a v jaké výši jsou k těmto pohledávkám tvořeny opravné položky. Auditor by měl nejdříve zhodnotit, zda je interní směrnice auditované účetní jednotky pro tvorbu opravných položek vhodná. Jestliže se jedná o stálého klienta a hodnocení adekvátnosti tvorby opravných položek již auditor provedl v minulých letech a shledal ji jako optimální, pak není třeba, aby tuto záležitost opětovně posuzoval, pokud ve společnosti nedošlo k významným změnám. Toto je i případ společnosti Alfa s.r.o., která je již několik po sobě jedoucích účetních období auditována stejnou auditorskou společností a její systém tvorby opravných položek shledal auditor jako optimální.

Podle záznamů na účtu 311 byly vybrány pohledávky, které jsou 90 a více dní po splatnosti a podle interní směrnice společnosti Alfa s.r.o. byly k jednotlivým pohledávkám vypočítány výše opravných položek. Po porovnání vypočtených opravných položek s hodnotami uvedenými v hlavní knize byl objeven pouze zanedbatelný rozdíl ve výši 23 500 Kč, a proto byla tvorba opravných položek ve společnosti Alfa s.r.o. shledána jako adekvátní a správná.

V případě, že by interní politika společnosti pro tvorbu opravných položek nebyla shledána jako adekvátní, bylo by nutné výši celkové opravné položky vypočítat podle odborného auditorského odhadu. Zjištěná hodnota by byla následně porovnána s opravnou položkou evidovanou v účetnictví společnosti, a pokud by vzniklý rozdíl byl významný, musel by jej auditor prodiskutovat s vedením účetní jednotky.

Testy vystavených faktur

Další testování se týká faktur vystavených auditovanou účetní jednotkou. Auditor u vybraných vystavených faktur ověřuje, zda byly v účetnictví zachyceny ve správné částce, která souhlasí s částkou uvedenou na faktuře a zda byly faktury zaúčtovány do správného

účetního období, se kterým věcně souvisí. Auditor musí vybrat několik faktur, které se vztahují ke konci účetního období a několik souvisejících se začátkem následujícího účetního období. Výběr ověřovaných faktur závisí na auditorově profesním úsudku. Jestliže auditor objeví chybu v zařazení vystavené faktury do nesprávného účetního období, pak auditované společnosti navrhně, aby tuto chybu napravila a účetní položku přeúčtovala do správného účetního období.

Z šanonů předložených zaměstnancem společnosti Alfa s r.o. byl tedy vybrán vzorek několik faktur z konce roku 2012 a několika prvních faktur vystavených v roce 2013. Velikost vzorku byla stanovena na základě množství faktur testovaných v minulosti. U těchto faktur bylo následně zkontrolováno, zda částka na faktuře souhlasí s částkou zaevidovanou v účetnictví a také bylo zjišťováno, zda je faktura zaúčtována do správného období. Během testování nebyly zjištěny žádné rozdíly ani pochybení v přiřazení faktury do účetního období.

Testy dobropisů

Stejně jako u vystavených faktur se provádí testování i u vydaných dobropisů. Auditor opět vybere několik dobropisů vztahujících se ke konci účetního období a několik dalších souvisejících se začátkem následujícího účetního období. Poté u vybraných dobropisů auditor zjišťuje, podobně jako u testů vydaných faktur, zda byl dobropis zaúčtován do účetního období, se kterým věcně souvisí a zda částka evidovaná v účetnictví odpovídá částce uvedené na dobropisu.

V účetní evidenci společnosti Alfa s r.o. jsou evidovány pouze dobropisy znějící na částku, která byla shledána jako nevýznamná, a proto nebylo nutné se jimi dále zabývat.

Testy poskytnutých záloh

Další testovanou položkou je účet 314 - Poskytnuté zálohy. Ty budou společností v budoucnu sloužit k úhradě závazků, nicméně do doby, než se tak stane, eviduje účetní jednotka ve svém účetnictví tyto částky, jako pohledávky vůči společnosti, které tuto zálohu poskytla. V případě, že by nastala situace, kdy by z nějakého důvodu nebylo společností, která přijala zálohu poskytnuto příslušné plnění, pak je tato účetní jednotka povinna přijatou zálohu vrátit, tím pádem ve svém účetnictví eviduje závazek až do doby poskytnutí zboží či služeb druhé straně.

Konečný stav účtu 314 společnosti Alfa s r.o. se blížil vypočtené částce hladiny významnosti, nicméně se nacházel pod touto hranicí, a proto bylo rozhodnuto poskytnuté zálohy testování nepodrobovat také z důvodu časové zaneprázdněnosti zaměstnanců společnosti. V praxi se ovšem často stává, že jestliže se potenciální testovaná hodnota nachází těsně pod hranicí hladiny významnosti, podrobí auditor testování alespoň nejvýznamnější položky zachycené na tomto účtu. V minulých účetních obdobích společnosti Alfa s r.o. již došlo ke stejné situaci, tedy že se hodnota konečného stavu účtu nacházela těsně pod hladinou významnosti. Vždy se ale účet 314 skládal z většího množství transakcí s menšími hodnotami, tudíž auditor nepředpokládal, že by byl nějakým způsobem zkreslen a rozhodl se poskytnuté zálohy netestovat.

Shrnutí auditu pohledávek

Pohledávky jsou rozvahovou položkou testovanou auditorem v každé účetní jednotce. Na základě provedených testovacích procedur bylo zjištěno, že společnost Alfa s r.o. účtovala pohledávky správně, v příslušných částkách a vzniklé rozdíly prokazatelně odůvodnila. Je tedy možné konstatovat, že pohledávky společnosti nejsou materiálně nadhodnoceny a jsou věrným a poctivým zobrazením skutečnosti.

5. Závěr

Cílem této diplomové práce bylo analyzování metod a postupů provádění auditu a aplikování získaných poznatků v praxi, ve spolupráci s konkrétní obchodní společností.

V prvních třech kapitolách, které byly věnovány ryze teoretickým aspektům finančního auditu. První část práce vypovídá o smyslu a podstatě auditu, která spočívá zejména ve vyjádření názoru kvalifikované a nezávislé osoby na důvěryhodnost účetních výkazů, sestavených na základě předepsaných účetních standardů a zveřejněných vedením auditované účetní jednotky. Dále jsou zde vymezena práva a povinnosti auditorů plynoucí z českých právních předpisů, mezinárodních auditorských standardů i etického kodexu. Povolání auditora je nesmírně náročné. Měl by být nejen kvalifikovaným odborníkem, což vyžaduje neustálé vzdělávání se, ale také by měl přirozeně ovládat umění komunikace. Měl by být dobrým pozorovatelem a v neposlední řadě by měl být dostatečně flexibilní, neboť povolání auditora je časově náročné a to zvláště v období od září do dubna, kdy několikahodinové přesčasy nejsou pro auditora nic cizího.

V další kapitole byly popsány jednotlivé fáze auditu, postupy a metody, které vedou ke správnému ověření účetní závěrky. Informace zpracované v této kapitole byly zvlášť důležité pro správné vypracování praktické části diplomové práce.

Čtvrtá kapitola této práce byla zaměřena na praktický audit ve vybrané obchodní společnosti, která v této práci vystupuje pod fiktivním názvem Alfa s.r.o. Protože je audit značně náročná činnost, byly ke znázornění postupů auditorského testování vybrány sekce zásob a pohledávek. Kategorie zásob byla zvolena zejména z toho důvodu, že společnost Alfa s.r.o. je výrobní podnik a tudíž zde zásoby hrají velmi důležitou roli. Testování oblasti pohledávek bylo nasnadě, protože bývají ověřování auditora podrobeny téměř u každé společnosti a v rozvaze vybrané obchodní společnosti tvoří, co do hodnoty, významnou položku.

Při provedení různých testů nebyly v sekci zásob ani pohledávek objeveny žádné významné nesrovnalosti, které by zkreslovaly poctivý a věrný obraz skutečností zachycených v účetní závěrce. Tato skutečnost je ovlivněna zejména tím, že audit probíhá ve společnosti Alfa s.r.o. každoročně již od jejího vzniku a za tu dobu již byly podchyceny a vhodně nastaveny všechny procesy a na základě doporučení auditora také odstraněny případné nesprávnosti. Tím je také potvrzena hypotéza stanovená v úvodu čtvrté kapitoly, že zásoby

a pohledávky zobrazené v účetní závěrce budou věrně a poctivě zobrazovat jejich skutečný stav. Jediné zlepšení by bylo možné provést v oblasti zásob, konkrétně během jejich inventury. Ta totiž probíhala do jisté míry chaoticky. Jednotlivé položky nebyly kontrolovány systematicky podle umístění ve skladu, ale v pořadí v jakém byly zachyceny v inventurním soupisu, takže zaměstnanci, obrazně řečeno, přebíhali z jednoho konce skladu na druhý. K efektivnějšímu kontrolování zásob by jistě přispělo i zřetelné označení již zkontrolovaného zboží.

Zpracované téma této diplomové práce bylo zajímavé zejména díky možnosti dozvědět se a pochopit jak probíhají auditorské postupy v praxi v konkrétní obchodní společnosti.

Záměrem této práce bylo obecně charakterizovat problematiku auditu a analyzovat metody a postupy auditu tak, aby přispěly k snadnější orientaci v oblasti auditu a tyto získané poznatky následně aplikovat v praktické části práce při provádění auditu zásob a pohledávek v konkrétní obchodní společnosti, případně navrhnout možná zlepšení v těchto oblastech, která ovšem nebyla ve vybrané obchodní společnosti potřebná.

Seznam použité literatury

Odborná literatura

- [1] BAŘINOVÁ, Dagmar a Iveta VOZŇÁKOVÁ. Pohledávky – právně – daňově – účetně. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2007. 136 s. ISBN 978-80-247-1816-3.
- [2] DVOŘÁČEK, Jiří. Audit podniku a jeho operací. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2005. 180 s. ISBN 80-7179-809-6.
- [3] HAKALOVÁ, Jana. Účetní závěrka a auditing. 1. vyd. Brno: Tribun EU, 2010. 146 s. ISBN 978-80-7399-144-9.
- [4] KRÁLÍČEK, Vladimír a Libuše MÜLLEROVÁ. Auditing. 1. vyd. Praha: Bilance, 1998. 222 s. ISBN neuvedeno.
- [5] MÜLLEROVÁ, Libuše. Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka. 1. vyd. Praha: ASPI, 2007. 133 s. ISBN 978-80-7357-308-9.
- [6] RICCHIUTE, David N. Audit. 1. vyd. Praha: Victoria Publishing, 1994. 792 s. ISBN 80-85605-86-4.

Právní předpisy

- [7] Zákon č. 563/1991 Sb. ze dne 12. 12. 1991, o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
- [8] Zákon č. 93/2009 Sb. ze dne 26. 3. 2009, o auditorech a změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů.
- [9] Zákon č. 593/1992 Sb. ze dne 20. 11. 1992, o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
- [10] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
- [11] České účetní standardy pro podnikatele č. 001 – 023.

Internetové zdroje

- [12] Webové stránky Komory auditorů České republiky, [online]. Dostupné z WWW: <http://www.kacr.cz/>
- [13] Webové stránky Rady pro veřejný dohled nad auditem, [online]. Dostupné z WWW: <http://www.rvda.cz>

Seznam zkratk

apod.	a podobně
ČNB	Česká národní banka
ČR	Česká republika
FEE	Federace evropských účetních
IAS	Mezinárodní auditorské standardy
IFAC	Mezinárodní federace účetních
např.	například
příp.	případně
tzv.	tak zvaně

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo; - beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);

- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;

- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;

- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 26. dubna 2013



.....
jméno a příjmení studenta

Seznam příloh

Příloha č. 1 – Vzor výroku auditora

Příloha č. 2 – Vzor konfirmačního dopisu